Deutscher Bundestag
13. Wahlperiode

Drucksache 13/1098

07. 04. 95

Unterrichtung

gemäß § 93 der Geschäftsordnung

Gemeinsames Mehrwertsteuersystem:
– Einzelheiten der Besteuerung der von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze
Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament
– KOM-Nr. (94) 471 endg.
«Ratsdok.-Nr. 10481/94 vom 18. 01. 95»

Schreiben der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, unterzeichnet von dem Kommissionsmitglied Frau Ch. Scrivener

vom 8. November 1994

an S. E. den Präsidenten des Rates der Europäischen Union

Betr.: MWSt
– Einzelheiten der Besteuerung der von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze

Sehr geehrter Herr Präsident,

ich darf Ihnen eine Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament zu dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem betreffend die Einzelheiten der Besteuerung der von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze übermitteln.

Diese Mitteilung wurde anhand der von den Mitgliedstaaten übermittelten Informationen erstellt. Mit dieser Mitteilung und dem beigefügten Bericht kommt die Kommission ihrer Zusage an den Rat und das Europäische Parlament nach; sie zeigt auf, durch welche Maßnahmen den Anliegen der Wirtschaftsteilnehmer Rechnung getragen werden kann und den Mitgliedstaaten gleichzeitig Garantien in bezug auf die Kontrolle und den Einzug der Mehrwertsteuer geboten werden können. Die Vereinfachungen, die in dieser Mitteilung vorgeschlagen werden, können im Rahmen der bestehenden Gemeinschaftsvorschriften durchgeführt werden.

Der Rat müßte diese Mitteilung auf einer der nächsten Tagungen über Finanzfragen prüfen.

(Schlußformel)

gez. Ch. Scrivener

Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament

Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einzelheiten der Besteuerung der von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze

Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament

Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einzelheiten der Besteuerung der von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze

Inhaltsverzeichnis

Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament

I. Einführung ... 3
II. Probleme der gebietsfremden Wirtschaftsbeteiligten ... 3
III. Der gemeinschaftliche Rechtsrahmen ... 4
IV. Mißverständnisse betreffend den Begriff des Steuerschuldners ... 4
V. Die Steuervertretung – ein Konzept, das den Erfordernissen nicht gerecht wird ... 5
VI. Ausblick ... 6

Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament

Einführung ... 7

TITEL I Der gemeinschaftliche Rechtsrahmen ... 7

KAPITEL 1 Steuerbare Umsätze, Steuerschuldner und Meldepflichten ... 8

Abschnitt 1. Steuerbare Umsätze und Ort dieser Umsätze ... 8
Abschnitt 2. Steuerbare Umsätze, geschuldete Steuer und Meldepflichten ... 9
Abschnitt 3. Steuerbare Umsätze und Recht auf Vorsteuerabzug bzw. Steuererstattung ... 13

KAPITEL 2 Steuerschuldner im inneren Anwendungsbereich der Steuer (Artikel 21) ... 20

Abschnitt 1. Regel ... 20
Abschnitt 2. Abweichungen und Wahlmöglichkeiten ... 21

KAPITEL 3 Gesamtschuldnerische Entrichtung der Steuer ... 22

Abschnitt 1. Anwendungsbereich und Auswirkungen der Gesamtschuldnerschaft ... 22
Abschnitt 2. Die Gesamtschuldnerschaft in der Praxis ... 24
Abschnitt 3. Gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen ... 25

KAPITEL 4 Pflichten der Steuerschuldner im inneren Anwendungsbereich der Steuer (Artikel 22) ... 26

Abschnitt 1. Anwendungsbereich von Artikel 22 ... 26
Abschnitt 2. Verpflichtungen der gebietsansässigen Steuerpflichtigen ... 27
Abschnitt 3. Gebietsfremder Steuerpflichtiger ... 28
Abschnitt 4. Pflichten der Personen, die die Steuer gesamtschuldnerisch entrichten müssen ... 29

TITEL II Mittel zur Bewältigung der von den Wirtschaftsteilnehmern begegneten Schwierigkeiten ... 29

KAPITEL 1 Von den Wirtschaftsteilnehmern begegnete Schwierigkeiten ... 29

Abschnitt 1. Bestimmung des Steuerschuldners ... 29
Abschnitt 2. Der gebietsfremde Steuerpflichtige als Steuerschuldner ... 30
Abschnitt 3. Der Steuervertreter als Steuerschuldner ... 30
Abschnitt 4. Der Empfänger als Steuerschuldner ... 30

KAPITEL 2 Mittel zur Vereinfachung ... 31

Abschnitt 1. Der Regelsteuerschuldner ... 32
Abschnitt 2. Pflichten des gebietsfremden Steuerpflichtigen ... 33
Abschnitt 3. Absicherung der Mitgliedstaaten in bezug auf Kontrolle und Einziehung der Steuer ... 34

Ergebnis ... 35

Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament

I. Einführung

1. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, das seit Annahme der 6. Richtlinie[1]) in Kraft ist, wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1993 geändert, um die Beseitigung der Kontrollen an den Binnengrenzen der Gemeinschaft sicherzustellen. Mit der Einführung der Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten[2]) ging man endgültig davon ab, innergemeinschaftliche Umsätze als Importe/Exporte zu behandeln. Diese grundlegende Modifizierung der Einzelheiten der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels entspricht den allgemeinen Bestimmungen der 6. Richtlinie über den Ort der Besteuerung der Umsätze.

2. Die Kriterien, nach denen der Ort festgelegt wird, an dem die Umsätze als bewirkt gelten, und folglich der Ort, an dem die Meldepflichten zu erfüllen sind und die Zahlung der Steuern erfolgen muß, berücksichtigen nur in wenigen Fällen den Ort der Niederlassung des Lieferers. Somit ist es durchaus möglich, daß die Wirtschaftsbeteiligten Meldepflichten in einem Mitgliedstaat nachkommen müssen, in dem sie nicht ansässig sind: Sie sind u. a. verpflichtet, sich eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zuteilen zu lassen und periodische Steuererklärungen abzugeben. Häufig müssen sich die Wirtschaftsbeteiligten hierzu eines Steuervertreters bedienen, ein in ihren Augen mit erheblichen Schwierigkeiten verbundenes Verfahren, das hohe Kosten verursacht.

3. Die von den einzelnen Mitgliedstaaten angewandten divergierenden Besteuerungsverfahren der von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze bereiten den Wirtschaftsbeteiligten erhebliche Probleme, auch wenn dies erst kurz vor Einführung der MwSt-Übergangsregelung angeprangert wurde. Diese Schwierigkeiten sind jedoch nicht neu und nicht auf die für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen geltenden Grundsätze zurückzuführen.

4. Um diese Schwierigkeiten in den Griff zu bekommen, verpflichtete sich die Kommission bei Annahme der Richtlinie 92/111/EWG[3]), dem Rat – gestützt auf entsprechende von den Mitgliedstaaten mitzuteilende Informationen – einen Bericht über die Einzelheiten der Umsetzung des Konzepts des Steuervertreters und erforderlichenfalls Vorschläge zur Harmonisierung der einschlägigen Rechtsvorschriften vorzulegen. Die Mitgliedstaaten waren ihrerseits gehalten, bis zur Vorlage des Berichts und etwaiger Harmonisierungsvorschläge alle erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um eine ordnungsgemäße und einfache Anwendung der Vorschriften über die Bestimmung eines Steuervertreters sicherzustellen.

5. Die Vorarbeiten zu diesem Bericht haben rasch bestätigt, daß die Steuervertretung nur ein Teilaspekt des allgemeinen Problems der Bestimmung des Steuerschuldners ist und daß nur eine eingehende Analyse dieses Konzepts den Anliegen der Wirtschaftsbeteiligten wirklich gerecht werden kann.

6. Im Lichte der geltenden gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften (6. MwSt-Richtlinie: Artikel 21 und 22 über den Steuerschuldner und seine Pflichten) wurden im Rahmen dieser Analyse die in den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten verankerten Besteuerungsmodalitäten untersucht, um die Ursachen und das Ausmaß der von den Wirtschaftsteilnehmern vorgebrachten Schwierigkeiten besser beurteilen und darauf in angemessener Form reagieren zu können.

7. Die Ergebnisse dieser Arbeiten sind in dem dieser Mitteilung als Anlage beigefügten Bericht im einzelnen dargelegt. Außerdem ist von der Analyse der einzelstaatlichen Rechtsvorschriften, ohne die dieser Bericht nicht hätte erstellt werden können, eine Zusammenfassung erstellt worden, die als Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen (XXI/1803/94).

II. Probleme der gebietsfremden Wirtschaftsbeteiligten

8. Steuerpflichtige, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem, im dem sie ansässig sind, Umsätze bewirken, sind insbesondere mit folgenden Problemen konfrontiert:

   - Klärung der Frage, welche Person die Steuer schuldet: Für gleichartige Umsätze gelten in den verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedliche Vorschriften; außerdem hängt es bei Umsätzen innerhalb ein und desselben Mitgliedstaates von der Art der Umsätze ab, wer die Steuer schuldet;

---

1) Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 145 vom 13. Juni 1977, S. 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie 94/5/EG vom 14. Februar 1994, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 60, vom 3. März 1994, S. 16

2) Richtlinie 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 376 vom 31. Dezember 1991, S. 1.

3) Richtlinie 92/111/EWG vom 14. Dezember 1992, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 384, vom 30. Dezember 1992, S. 47.

- Art und Umfang der Pflichten, die die Person, die die Steuer schuldet, erfüllen muß: Für ein und denselben Steuerschuldner sind diese Pflichten je nach Mitgliedstaat oder – in ein und demselben Mitgliedstaat – je nach der Art der bewirkten steuerbaren Umsätze unterschiedlich;
- die großen Unterschiede in der Definition des Begriffs des Steuervertreters, dessen Rolle und Pflichten in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr verschieden sind;
- Umfang dieser Pflichten und damit verbundene Kosten, insbesondere für die kleinen und mittleren Unternehmen.

9. Diese Probleme ergeben sich daraus, daß viele Mitgliedstaaten die Optionen, die ihnen die 6. Richtlinie für die Bestimmung des Steuerschuldners bietet, nutzen, ohne eine einfache und in sich stimmige Behandlung der Umsätze sicherzustellen, die von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkt werden.

III. Der gemeinschaftliche Rechtsrahmen

10. Die Vorschriften der 6. Richtlinie fußen auf folgenden Mechanismen:
   - Nur eine einzige Person ist Steuerschuldner der für einen beliebigen steuerbaren Umsatz geschuldeten Steuer.
   - Die mit dem steuerbaren Umsatz im Zusammenhang stehenden Erklärungspflichten obliegen allein der Person, die als Steuerschuldner bestimmt ist.
   - Die Zahlungspflicht fällt prinzipiell dem Steuerschuldner zu. Die Mitgliedstaaten können jedoch vorsehen, daß eine andere Person gesamtschuldnerisch mit dem Steuerschuldner die geschuldete Steuer zu entrichten hat: Die Verpflichtung des Gesamtschuldners erstreckt sich dann nur auf die Zahlung der geschuldeten Steuer, während die anderen Pflichten weiterhin einzig und allein vom Steuerschuldner zu erfüllen sind.

11. Steuerschuldner ist prinzipiell der Steuerpflichtige, der den steuerbaren Umsatz bewirkt; dabei ist es unerheblich, ob es sich bei diesem um einen Gebietsansässigen oder um einen Gebietsfremden handelt. Von diesem allgemeinen Grundsatz gibt es nur Ausnahmen für von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkte Umsätze: Anstelle des gebietsfremden Steuerpflichtigen kann ein Steuervertreter oder die Person, an die der Umsatz bewirkt wird (Empfänger einer Lieferung von Gegenständen oder einer Dienstleistung) als Steuerschuldner fungieren.

12. Die 6. Richtlinie enthält eine erschöpfende Auflistung der Fälle und Sachverhalte, bei denen der Empfänger die Steuer schuldet (Dreiecksgeschäfte, nicht materielle Dienstleistungen, innergemeinschaftliche Beförderungen von Gegenständen und Nebentätigkeiten des Transportgewerbes, Dienstleistungen von Vermittlern). In diesen Ausnahmefällen brauchen die Wirtschaftsbeteiligten in den Mitgliedstaaten, in denen sie nicht ansässig sind, keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu beantragen und Meldepflichten zu erfüllen. Außerdem bleibt ihnen der gravierendste Nachteil, der hingenommen werden muß, wenn der Empfänger als Steuerschuldner bestimmt wird, erspart, nämlich die Verpflichtung, die in der 8.[4]) und 13.[5]) Richtlinie vorgesehenen Erstattungsverfahren in Anspruch zu nehmen. Bei der Ausführung derartiger Umsätze tätigen die Steuerpflichtigen nämlich generell keinerlei Einkauf, der in dem Mitgliedstaat, in dem ihre Umsätze besteuert werden, mit einer Steuer belegt ist.

13. Bei allen anderen Umsätzen üben die Mitgliedstaaten, wenn sie eine andere Person als den gebietsfremden Steuerpflichtigen als Steuerschuldner bestimmen oder die Bestimmung eines Steuervertreters zwingend vorsehen, einzig und allein eine in der 6. Richtlinie vorgesehene Option aus.

IV. Mißverständnisse betreffend den Begriff des Steuerschuldners

14. Wenn der Steuerpflichtige selbst die Steuer auf die von ihm bewirkten Umsätze schuldet, obliegt ihm die Erfüllung der entsprechenden Erklärungs- und Zahlungspflichten. Dergestalt erfolgt die Kontrolle der korrekten Anwendung der Steuer unmittelbar bei der Person, die über alle diesen Umsatz betreffende Informationen verfügt. Wird dafür optiert, eine andere Person als den gebietsfremden Steuerpflichtigen als Steuerschuldner zu bestimmen (Steuervertreter oder die Person, für die der Umsatz bewirkt wird), so ändert sich die Sachlage entscheidend, nicht nur was die Erklärungspflichten der Wirtschaftsbeteiligten, sondern auch was die Kontrollmöglichkeiten der Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten anbelangt.

15. Wird eine andere Person als der Steuerpflichtige als Steuerschuldner bestimmt, so hat dies für die Wirtschaftsbeteiligten folgende Konsequenzen:
   - Die Eigenschaft des Steuerschuldners wird in vollem Umfang vom Steuerpflichtigen auf diese andere Person „übertragen".
   - Die Erklärungs- und Zahlungspflichten fallen einzig und allein dieser anderen Person zu.
   - Ist eine Verpflichtung zur gesamtschuldnerischen Entrichtung der geschuldeten Steuer vorgesehen, so kann diese Verpflichtung nur einer anderen Person als dem Steuerpflichtigen, der den Umsatz bewirkt, auferlegt werden.

---

4) Richtlinie 79/1072/EWG vom 6. Dezember 1979, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 331 vom 27. Dezember 1979, S. 11

5) Richtlinie 86/560/EWG vom 17. November 1986, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 326 vom 26. November 1986, S. 40.

16. Außerdem bietet die Inanspruchnahme einer an die Stelle des gebietsfremden Steuerpflichtigen tretenden anderen Person als Steuerschuldner den nationalen Steuerverwaltungen nicht unbedingt die erforderliche Sicherheit in Sachen Kontrolle und Einziehung der Steuer. So sind beispielsweise mit der Bestimmung eines Steuervertreters als Steuerschuldner folgende Einschränkungen verbunden:

    - Der Steuervertreter ist zwangsläufig von den Informationen abhängig, die ihm von dem gebietsfremden Steuerpflichtigen geliefert werden. Eine Ausdehnung seiner Verantwortlichkeit auf sämtliche von dem gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze bringt unter Kontrollaspekten sehr wenig, läßt aber die dem gebietsfremden Steuerpflichtigen entstehenden Kosten stark ansteigen: Der Steuervertreter wälzt das Risiko seiner etwaigen Inanspruchnahme finanziell auf seinen Kunden ab.

    - Außerdem beschränkt sich der Steuervertreter bei der Verzeichnung der von dem gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze auf eine Teilbuchführung, die nicht alle zu Kontrollzwecken erforderlichen Daten enthält. Zusatzinformationen sind nur bei dem Steuerpflichtigen verfügbar, der den Umsatz bewirkt hat.

    - Da der Steuerpflichtige schließlich durch die Bestimmung eines Steuervertreters die Eigenschaft des Steuerschuldners verliert, begibt sich die Verwaltung der Möglichkeiten, die die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in bezug auf die Einziehung der Steuer bietet.

V. Die Steuervertretung – ein Konzept, das den Erfordernissen nicht gerecht wird

17. Die Steuerbehörden rechtfertigen das Konzept der Steuervertretung damit, daß dadurch eine wirksame Kontrolle gewährleistet und die Einziehung der Steuer gesichert würde. Sie sind davon überzeugt, daß ihnen dieses Verfahren rechtliche und praktische Möglichkeiten gibt, die sie nicht hatten, wenn sie sich unmittelbar an den gebietsfremden Wirtschaftsbeteiligten wendeten.

18. Nun sind in den gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften aber Rechtsinstrumente verankert, die eben diese Bedenken der Mitgliedstaaten zerstreuen können, und zwar

    - die Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuer und der Mehrwertsteuer[6]),

    - die Verordnung (EWG) Nr. 218/92 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung[7]),

    - die Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen[8]).

19. Da der Einziehung der Steuer erhebliche Bedeutung beigemessen werden muß, hat die Kommission ein besonderes Interesse an der ordnungsgemäßen Umsetzung dieser Vorschriften, damit ihre Wirksamkeit sichergestellt bzw. erhöht werden kann.

20. Mit den genannten Gemeinschaftsinstrumenten – der Verwaltungszusammenarbeit und der Amtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten – wurde ein Konzept entwickelt, das den besonderen Erfordernissen der Kontrolle sowie der Einziehung der von einem gebietsfremden Wirtschaftsbeteiligten geschuldeten Steuer Rechnung trägt. Das bedeutet, daß es keine allgemeine Rechtfertigung dafür gibt, die gebietsfremden Steuerpflichtigen zu verpflichten, einen Steuervertreter zu bestimmen. Im Gegenteil, durch die Aufhebung dieser Verpflichtung begeben sich die Mitgliedstaaten in keiner Weise der Möglichkeiten, die von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze zu kontrollieren.

21. Den Wirtschaftsbeteiligten gestattet die Aufhebung der Verpflichtung, einen Steuervertreter zu benennen, der an ihrer Stelle die Steuer schuldet, die Kosten der Umsätze zu senken, die sie in Mitgliedstaaten bewirken, in denen sie nicht ansässig sind. Durch die Aufhebung dieser Verpflichtung bleibt jedoch die Einschaltung eines Bevollmächtigten in Steuersachen (Steuerberater) unberührt, der den gebietsfremden Steuerpflichtigen seine Erfahrungen mit den örtlichen Verwaltungsstrukturen und -verfahren vermittelt und ihnen durch unzureichende Sprachkenntnisse bedingte Probleme erspart, der jedoch keinerlei eigene Erklärungs- oder Zahlungspflichten gegenüber der Steuerverwaltung erfüllen muß, weil er nicht Steuerschuldner wird.

22. Die Mitgliedstaaten gestatten den gebietsansässigen Steuerpflichtigen, sich zur Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten an einen Steuerbevollmächtigten zu wenden. Diese Möglichkeit muß uneingeschränkt auch den gebietsfremden Steuerpflichtigen eröffnet werden. Ein Steuerpflichtiger, der steuerbare Umsätze in einem Mitgliedstaat bewirkt, in dem er nicht ansässig ist, kann somit zwischen zwei Möglichkeiten wählen:

---

6) Richtlinie vom 19. Dezember 1977, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 336 vom 27. Dezember 1977, S. 15, zuletzt geändert durch die Dokumente betreffend den Beitritt des Königreichs Spanien und der Portugiesischen Republik zu den Europäischen Gemeinschaften, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L. 302 vom 15. November 1985, S. 1.

7) Verordnung vom 27. Januar 1992, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 24 vom 1. Februar 1992, S. 1.

8) Richtlinie vom 15. März 1976, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 73 vom 19. März 1976, S. 18, zuletzt geändert durch die Richtlinie 92/108/EWG, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 390 vom 31. Dezember 1992, S. 124.

— entweder kommt er selbst der Verpflichtung zur Erklärung und Zahlung der geschuldeten Steuer nach,

— oder er überträgt diese Verpflichtungen einem Steuerbevollmächtigten, der im Umgang mit der Steuerverwaltung für Rechnung seines Mandanten tätig wird.

VI. Ausblick

23. Die Schwierigkeiten, mit denen die gebietsfremden Wirtschaftsbeteiligten konfrontiert sind, resultieren insbesondere aus den divergierenden Vorschriften, die die Mitgliedstaaten zur Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners erlassen haben. Dies erklärt sich insbesondere daraus, daß die Mitgliedstaaten die Optionen der 6. Richtlinie in erheblichem Umfang nutzen. Vor diesem Hintergrund wurde schon eine systematischere Anwendung des Grundsatzes, nach dem der Steuerpflichtige selbst die Steuer schuldet, zur Vereinfachung beitragen.

24. Es ist sicherzustellen, daß nur in den in der Richtlinie vorgesehenen Fällen (Dreiecksgeschäfte, Erbringung nichtmaterieller Dienstleistungen, gemeinschaftliche Beförderung von Gegenständen und Nebenleistungen des Transportgewerbes, Dienstleistungen von Vermittlern) die Person, für die der steuerpflichtige Umsatz bewirkt wurde, als Steuerpflichtiger bestimmt werden kann, da durch eine Erweiterung dieser Liste

— die Steuerpflichtigen dazu verpflichtet würden, im Rahmen der Ausübung ihres Rechts auf Vorsteuerabzug die Erstattungsverfahren in Anspruch zu nehmen,

— gegen den Grundsatz der Steuerneutralität verstoßen wurde, da eine unterschiedliche Steuer angewandt würde, je nachdem, ob der Lieferer in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, ansässig ist oder nicht: Die Mechanismen, nach denen die Steuer vom Lieferer berechnet und später vom Kunden abgezogen wird, wären nur auf die von einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze anwendbar.

25. Die Einschaltung eines Steuervertreters, der anstelle des gebietsfremden Steuerpflichtigen die Steuer schuldet, kann nur dann eine Lösung darstellen, wenn die Steuerverwaltung über keinerlei andere Möglichkeiten verfügt, um die Kontrolle und die Einziehung der Mehrwertsteuer sicherzustellen. Doch gibt der gemeinschaftliche Rechtsrahmen für die Verwaltungszusammenarbeit und Amtshilfe den Mitgliedstaaten die dazu erforderlichen Instrumente an die Hand. Die Kommission gibt den Mitgliedstaaten zu bedenken, daß sie sich, wenn sie eine andere Person als den gebietsfremden Steuerpflichtigen als Steuerschuldner bestimmen, der Möglichkeit begeben, sich der gemeinschaftlichen Rechtsinstrumente im Bereich der Verwaltungszusammenarbeit und der Amtshilfe zu bedienen.

26. Die Kommission stellt fest, daß wichtige Vereinfachungen erzielt werden könnten, wenn die Mitgliedstaaten entsprechend dem folgenden Prinzipien:

— sicherstellen, daß es pro steuerbaren Umsatz nur einen Steuerschuldner gibt;

— möglichst generell den Grundsatz anwenden, nach dem der Steuerpflichtige die Steuer schuldet, der den steuerbaren Umsatz bewirkt;

— folglich darauf verzichten, systematisch die in Artikel 21 der 6. Richtlinie vorgesehene Möglichkeit zu nutzen, statt des gebietsfremden Steuerpflichtigen den Steuervertreter oder die Person, für die der steuerpflichtige Umsatz bewirkt wurde, als Steuerschuldner zu bestimmen;

— den gebietsfremden Steuerpflichtigen unter den gleichen Voraussetzungen wie den gebietsansässigen Steuerpflichtigen die Einschaltung eines Steuerbevollmächtigten gestatten;

— alle erforderlichen Maßnahmen treffen, um eine möglichst wirksame Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Instrumente für die Verwaltungszusammenarbeit und die gegenseitige Unterstützung sicherzustellen.

Eine gemeinschaftsweite Anwendung dieser Leitlinien würde es ermöglichen, die erhebliche Diskrepanz in den Einzelheiten der Besteuerung der von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze zu verringern und die größten Probleme, mit denen sie konfrontiert sind, aus dem Weg zu räumen. Auch würde sie den Mitgliedstaaten die erforderlichen Sicherheiten in bezug auf die Einziehung der Steuer und die Kontrolle bieten.

27. Die Kommission hebt allerdings hervor, daß sich die Erwartungen der Wirtschaftsbeteiligten nicht allein auf die Lösung des Problems des Steuerschuldners beschränken: Sie versprechen sich von der Verwirklichung des Binnenmarktes, daß alle von ihnen in der Gemeinschaft bewirkten Umsätze einer gleichartigen steuerlichen Behandlung unterworfen werden. Angesichts der geltenden Bestimmungen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems über den Ort der Besteuerung der Umsätze, kann dieser Erwartung jedoch nicht entsprochen werden. Nur durch eine grundlegende Änderung dieser Regeln ließen sich die Probleme, denen sich die Wirtschaftsbeteiligten heute gegenübersehen, umfassend lösen: Diese Frage steht im Mittelpunkt der Überlegungen, die im Rahmen der Vorbereitung des endgültigen MwSt-Systems anzustellen sind.

Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament

Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einzelheiten der Besteuerung der von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze

EINFÜHRUNG

Der europäische Binnenmarkt ist gleichbedeutend mit der Verwirklichung des freien Waren-, Dienstleistungs-, Personen- und Kapitalverkehrs in der Gemeinschaft. Deshalb mußten vor seiner Einführung zum 1. Januar 1993 die administrativen Formalitäten, die bis dahin vor allem aus steuerlichen Gründen mit dem Überschreiten einer Binnengrenze verbunden waren, abgeschafft werden. Mit der Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten konnten diese Kontrollen und Verfahren im Bereich der Mehrwertsteuer endgültig aufgehoben werden, wobei Umsatzgeschäfte allerdings noch eine Zeitlang zu den Bedingungen und Sätzen des Bestimmungsmitgliedstaats besteuert werden.

Aus der Sicht der Wirtschaftsteilnehmer bedeutet die Realisierung des EG-Binnenmarkts nicht nur die steuerliche Gleichstellung innergemeinschaftlicher Umsätze mit den in einem Mitgliedstaat getätigten Inlandsumsätzen, sondern eine Annäherung der steuerlichen Behandlung von Umsätzen, die sie an verschiedenen Orten innerhalb der Gemeinschaft bewirken.

Wenn ihnen auch der Wegfall der Kontrollen an den Binnengrenzen für ihre in der Gemeinschaft getätigten Käufe und Verkäufe zugute kommt, so bereiten ihnen mehrwertsteuerpflichtige Umsätze, die sie in einem Mitgliedstaat bewirken, in dem sie nicht niedergelassen sind, nach wie vor Probleme. So unterschiedlich diese Probleme auch sein mögen, ihre Ursachen sind in allen Fällen gleich: die divergierenden Steuervorschriften der Mitgliedstaaten, d. h. Steuersystem (Steuersatz, Befreiungsvoraussetzungen und -tatbestände, Sonderregelungen usw.), Art und Umfang der Meldepflichten, meldepflichtige Personen usw.

Diese Schwierigkeiten sind nicht neu. Sie sind nicht auf die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen zurückzuführen, sondern ergeben sich unmittelbar aus Umsatzgeschäften, die in einem Mitgliedstaat steuerpflichtig sind, in dem der Lieferer nicht ansässig ist. Die Erklärung und Zahlung der Steuer für Umsätze, die von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkt werden, war schon vor dem 1. Januar 1993 nicht unproblematisch. Die Formalitäten und Verfahren, die mit steuerpflichtigen Umsätzen in anderen Mitgliedstaaten verbunden sind, werden von den Unternehmern jedoch zunehmend als Belastung empfunden. Ihre Erwartungen sind in diesem Bereich ebenso groß wie ihre Hoffnungen, die sie in die Realisierung des Binnenmarkts gesetzt haben.

Daß die unterschiedlichen Besteuerungsmodalitäten für Umsätze gebietsfremder Steuerpflichtiger einen großen Aufwand für die Wirtschaft bedeuten, kam jedoch erst 1992 zur Sprache. Vor allem die Modalitäten der Steuervertretung wurden bei dieser Gelegenheit als besonders kostspielig und schwer realisierbar beschrieben, da für manche Unternehmer oder Umsätze keine Person gefunden werden konnte, die bereit gewesen wäre, die Steuervertretung zu übernehmen.

Da der Rat den Vorschlägen der Kommission zur Änderung der Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie[1]) über den Steuerschuldner nicht gefolgt ist, hat die Kommission bei Annahme der Richtlinie 92/III/EWG[2]) des Rats vom 14. Dezember 1992 zugesagt, den Begriff der Steuervertretung und seine Umsetzung durch die Mitgliedstaaten zu prüfen. Dabei hat sich sehr schnell gezeigt, daß die Steuervertretung nur ein Teilaspekt des allgemeineren Problems der Bestimmung des Steuerschuldners ist und nur eine eingehende Analyse dieses allgemeinen Problems den Anliegen der Wirtschaft wirklich gerecht werden kann.

Um ihrer Verpflichtung nachzukommen, hat die Kommission einen Bericht erstellt, der in zwei Schritten die Bestimmungen über die Besteuerung von durch nicht ansässige Steuerpflichtige ausgeführter Umsatzgeschäfte analysiert:

- Analyse der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften zur Bestimmung des Steuerschuldners und der ihm obliegenden Pflichten (Titel I);
- Identifizierung der von den Wirtschaftsteilnehmern begegneten Schwierigkeiten und Darstellung der Mittel, durch die die Behandlung der Umsatzgeschäfte nicht ansässiger Steuerpflichtiger vielleicht vereinfacht werden kann (Titel II).

Der Erstellung des vorliegenden Berichts ist eine Analyse der einschlägigen Gesetzgebung der Mitgliedstaaten vorausgegangen. Die Ergebnisse dieser Arbeit sind in einem Arbeitspapier der Kommissionsdienststellen zusammengefaßt.

TITEL I

Der gemeinschaftliche Rechtsrahmen

(1) Bewirken Wirtschaftsbeteiligte in einem Mitgliedstaat, in dem sie nicht ansässig sind, steuerbare Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen,

1) Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L. 145 vom 13. Juni 1977 wie sie zuletzt durch die Richtlinie 94/5/EG des Rats vom 4. Februar 1994, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 60 vom 3. März 1994, geändert worden ist.

2) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 384 vom 30. Dezember 1992.

erhebt sich die Frage wer die MwSt entrichten und die mit diesen Umsätzen zusammenhängenden Meldepflichten erfüllen muß.

(2) Diese Frage wird in der 6. MwSt-Richtlinie nicht direkt angesprochen, sondern im Rahmen der Bestimmungen über den Ort der Besteuerung der Umsätze, den Steuerschuldner und die Meldepflichten behandelt. Titel 1 dieser Arbeitsunterlage befaßt sich mit der Analyse dieser Bestimmungen und ihrer Anwendung auf Steuerpflichtige, die in Mitgliedstaaten, in denen sie nicht ansässig sind, steuerbare Umsätze bewirken.

(3) Diese „Bestandsaufnahme" der Gemeinschaftsvorschriften zur Frage des Steuerschuldners ist eine unerläßliche Voraussetzung für die Feststellung von Art und Ursachen der Schwierigkeiten, mit denen sich Unternehmer und Behörden der Mitgliedstaaten auseinandersetzen müssen.

(4) Für die Pflichten eines Steuerpflichtigen, der in einem Mitgliedstaat als Gebietsfremder steuerbare Umsätze bewirkt, spielt es keine Rolle, ob er in einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten ansässig ist oder in der Gemeinschaft überhaupt keine Niederlassung hat. Zur Vereinfachung wird in einigen der folgenden Beispiele nur der erste Fall angesprochen (in einem anderen Mitgliedstaat ansässig), die Schlußfolgerungen gelten aber für alle drei genannten Fälle.

(5) Bewirkt ein Steuerpflichtiger im Sinne der 6. Richtlinie einen nach den Rechtsvorschriften eines Drittlandsgebiets (d. h. außerhalb des Anwendungsbereichs des gemeinsamen MwSt-Systems) steuerbaren Umsatz, unterliegt er den in dem betreffenden Drittlandsgebiet geltenden Vorschriften – unabhängig davon, ob er in der Gemeinschaft ansässig ist oder nicht. Auf derartige außerhalb der Gemeinschaft bewirkte Umsätze[3]) wird nur an einer Stelle Bezug genommen, und zwar im Zusammenhang mit dem Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug, das jeder innerhalb der Gemeinschaft Mehrwertsteuerpflichtige in Anspruch nehmen kann.

Nicht eingegangen wurde in diesem Bericht hingegen auf den Begriff des umsatzsteuerlichen Niederlassungsorts des Steuerpflichtigen und auf den Steuerschuldner bei der Einfuhr (Artikel 21 Nr. 2 und Artikel 23), da es hier lediglich um den Steuerschuldner im inneren Anwendungsbereich geht (Artikel 21 Nr. 1 und Artikel 22 der Sechsten Richtlinie).

KAPITEL 1

Steuerbare Umsätze, Steuerschuldner und Meldepflichten

(6) Um die Problematik des Steuerschuldners bei steuerbaren Umsätzen, die ein gebietsfremder Steuerpflichtiger in dem Mitgliedstaat bewirkt, in dem sie versteuert werden müssen, genau erfassen zu können, sind vorab folgende Fragen zu klären:

- In welchen Fällen sind Umsätze in einem Mitgliedstaat steuerbar, in dem der diese Umsätze bewirkende Steuerpflichtige nicht ansässig ist? (Abschnitt 1)
- Wenn jeder Steuerpflichtige, der in einem Mitgliedstaat als Gebietsfremder Umsätze bewirkt, zwangsläufig Schuldner der Steuer für diese Umsätze ist, welche sind – im Sinne von Erklärungspflichten – die Folgen der Realisierung von steuerbaren Umsätzen in einem Mitgliedstaat durch einen nichtansässigen Steuerpflichtigen und, gegebenenfalls, wie werden diese verschiedenen Pflichten zwischen dem Steuerpflichtigen, der das Umsatzgeschäft ausführt, und dem Steuerschuldner aufgeteilt? (Abschnitt 2)
- Wie wirkt sich die Eigenschaft als Steuerschuldner auf die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug aus? (Abschnitt 3).

Abschnitt 1. Steuerbare Umsätze und Ort dieser Umsätze

Steuerbare Umsätze

(7) Gemäß Artikel 2 der 6. Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer neben der Einfuhr von Gegenständen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

(8) Artikel 4 gibt eine sehr weite Definition des Begriffs „Steuerpflichtiger": Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Außerdem gibt dieser Artikel an, was als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist, nämlich „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe."

(9) Die Frage des Ortes der Umsätze wird im Zusammenhang mit den MwSt-Grundkonzeptionen angesprochen. Aus Artikel 2 und 3 ergeben sich die folgenden notwendigen Bedingungen für die Anwendung der Steuer:

- Die inner- oder außerhalb der Gemeinschaft ausgeübte Tätigkeit muß die Steuerpflicht des betreffenden Unternehmers begründen.
- Der materielle Anwendungsbereich der Steuer umfaßt nur solche Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen gegen Entgelt, die im Rahmen der Tätigkeit erfolgen, für die der Betreffende als Steuerpflichtiger gilt.
- Der räumliche Anwendungsbereich der Steuer umfaßt nur solche Umsätze, die innerhalb eines Mitgliedstaats bewirkt werden.

(10) Ein Steuerpflichtiger schuldet für von ihm bewirkte Umsätze also nur innerhalb des Landes eine Steuer, in dem diese Umsätze als bewirkt gelten.

3) „Umsätze" ist hier entsprechend der 6. Richtlinie zu verstehen, d. h. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt.

(11) Artikel 8 und 9 legen die Kriterien für den Ort eines Umsatzes fest. Sowohl bei Lieferungen von Gegenständen als auch bei Dienstleistungen kommt es auf den Ursprung der gelieferten Gegenstände bzw. der erbrachten Dienstleistungen an, wobei aber der „Ursprungsort" für diese beiden Kategorien steuerbarer Umsätze unterschiedlich definiert ist.

Ort der steuerbaren Lieferung von Gegenständen

(12) Gemäß Artikel 8 gilt bei der Lieferung von Gegenständen als „Ursprung" des Umsatzes der Ort, an dem sich die betreffenden Gegenstände befinden. Der Ort der Lieferung von Gegenständen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne hat also nichts mit dem Ort der Niederlassung des Lieferers zu tun.

Ort der steuerbaren Dienstleistungen

(13) Bei Dienstleistungen stimmt der „Ursprungsort" mit dem Ort überein, an dem die Dienstleistung erbracht wird. Gemäß Artikel 9 Absatz 1 gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Erbringer der Dienstleistung ansässig ist und der definiert ist als „der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird." Demnach dürfte ein steuerpflichtiger Dienstleistungserbringer die MwSt eigentlich nur in Ausnahmefällen in einem Mitgliedstaat anwenden, in dem er nicht ansässig ist.

(14) Für den in Artikel 9 Absatz 1 festgelegten Grundsatz gelten jedoch zahlreiche Ausnahmen: Ort, an dem ein Grundstück gelegen ist (Artikel 9.2.a), an dem eine Beförderung beginnt (Artikel 9.2.b), an dem eine Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird (Artikel 9.2.c) oder an dem der Empfänger der Dienstleistung ansässig ist (Artikel 9.2.e).

(15) Aufgrund dieser Ausnahmen gilt der Grundsatz der Besteuerung am Ort der Niederlassung des Dienstleistungserbringers nur in wenigen Fällen, um so häufiger muß jedoch ein Steuerpflichtiger seine Dienstleistungen in einem Mitgliedstaat versteuern, in dem er nicht ansässig ist.

Ort der Besteuerung und Ort der Niederlassung

(16) Der 6. Richtlinie in ihrer derzeitigen Fassung liegt also der Gedanke zugrunde, daß der Ort der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen der „Ursprungsort" der gelieferten Gegenstände bzw. der erbrachten Dienstleistungen ist, wobei dieser jedoch nur selten mit dem Ort der Niederlassung des Steuerpflichtigen übereinstimmt. Die einschlägigen Bestimmungen sollen ungeachtet der sonstigen Gründe, aus denen sie vom Rat erlassen wurden (Besteuerung am Ort des tatsächlichen Verbrauchs bzw. der tatsächlichen Verwendung zwecks Vermeidung von Erstattungsverfahren, Überwachungserfordernisse, Zuweisung der Steuereinnahmen usw.) vor allem gewährleisten, daß zwei unter identischen Voraussetzungen bewirkte Umsätze in einem Mitgliedstaat zu denselben Bedingungen und demselben Satz besteuert werden, unabhängig davon, ob der Lieferer in diesem Mitgliedstaat ansässig ist oder nicht. Dadurch wird die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen, die sich aus unterschiedlichen MwSt-Sätzen oder unterschiedlicher Einstufung der Umsätze und Ausgaben im Hinblick auf das Vorsteuerabzugsrecht ergibt, sowohl zwischen Mitgliedstaaten als auch zwischen Unternehmen beseitigt.

(17) Die in der Übergangsregelung festgelegten Besteuerungsmechanismen für den Handel zwischen den Mitgliedstaaten stellen nur eine Ausweitung dieser auf die Neutralität der Besteuerungsbedingungen ausgerichteten Regeln dar:

— Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen entspricht der Lieferung von Gegenständen innerhalb eines Mitgliedstaats.

— Der Ort der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen liegt in dem Mitgliedstaat, der für die Besteuerung dieses Erwerbs zuständig wäre, wenn er im inneren Anwendungsbereich der Steuer, d. h. im Inland, bewirkt würde.

— Diese beiden Bestimmungen sollen nur gewährleisten, daß die Besteuerung entsprechend den Festlegungen des Rates zu den im Verbrauchs- bzw. Verwendungsmitgliedstaat geltenden Bedingungen und Sätzen erfolgt. Dies wirkt sich besonders beim Erwerb von Gegenständen durch Käufer, die die Vorsteuer nur teilweise oder überhaupt nicht abziehen dürfen, und beim Erwerb von Investitionsgütern oder Ausrüstungen aus.

— Die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs am Ankunftsort der Beförderung der betreffenden Gegenstände begründet keinen weiteren Ort der Besteuerung. Beim Erwerb von zum Wiederverkauf bestimmten Gegenständen entspricht der Ankunftsort der Beförderung der erworbenen Gegenstände zwangsläufig dem Ort der Besteuerung des Wiederverkaufs dieser Gegenstände (vgl. §12). Beim Erwerb von Investitionsgütern entspricht der Ort der Besteuerung dem Ort der Verwendung.

(18) Da der Ort der Besteuerung der Umsätze unabhängig vom Ort der Niederlassung des diese Umsätze bewirkenden steuerpflichtigen Lieferers ist, wird ein gebietsfremder Steuerpflichtiger durch das Bewirken steuerbarer Umsätze in einem Mitgliedstaat nicht grundsätzlich zum Steuerschuldner: Die Beziehungen zwischen der Art des Umsatzes, dem Steuerschuldner und den mit der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verbundenen Pflichten werden im folgenden Abschnitt behandelt.

Abschnitt 2. Steuerbare Umsätze, geschuldete Steuer und Meldepflichten

Steuerbare Umsätze und Steuerschuldner

(19) Ob ein Steuerpflichtiger die Steuer für die von ihm bewirkten Umsätze auch schuldet, hängt vom Ort der Umsätze ab. Es ist daher zu klären,

— ob der Steuerpflichtige im Mitgliedstaat der Besteuerung ansässig ist oder nicht und

— wer die Steuer für die betreffenden Umsätze schuldet, wenn der Steuerpflichtige nicht im Mitgliedstaat der Besteuerung ansässig ist.

DER STEUERPFLICHTIGE:

– HAT WEDER EINEN SITZ FÜR SEINE WIRTSCHAFTLICHE TÄTIGKEIT EINGETRAGEN,
– NOCH EINE FESTE NIEDERLASSUNG GEGRÜNDET

↓

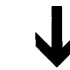
DIESER STEUERPFLICHTIGE GILT ALS IN DEM LAND NIEDER GELASSEN, IN DEM SICH SEIN WOHNSITZ ODER SEIN ÜBLICHER AUFENTHALTSORT BEFINDET





DER STEUERPFLICHTIGE:

– HAT ZWAR EINEN SITZ FÜR SEINE WIRTSCHAFTLICHE TÄTIGKEIT EINGETRAGEN,
– ABER KEINE FESTE NIEDERLASSUNG GEGRÜNDET



DIESER STEUERPFLICHTIGE IST IN DEM LAND NIEDERGELASSEN, IN DEM SICH DER SITZ SEINER WIRTSCHAFTLICHEN TÄTIGKEIT BEFINDET





DER STEUERPFLICHTIGE:

– VERFÜGT SOWOHL ÜBER EINEN SITZ FÜR SEINE WIRTSCHAFTLICHE TÄTIGKEIT,
– ALS AUCH ÜBER FESTE NIEDERLASSUNGEN





DIESER STEUERPFLICHTIGE IST

– IN DEM LAND NIEDERGELASSEN, IN DEM SICH DER SITZ SEINER WIRTSCHAFTLICHEN TÄTIGKEIT BEFINDET
– SOWIE IN JENEM LAND, IN DEM SICH EINE FESTE NIEDERLASSUNG BEFINDET



BEI STEUERPFLICHTIGEN UMSÄTZEN IN EINEM MITGLIEDSTAAT,

– IN DESSEN GEBIET ER ANSÄSSIG IST, IST ER DER STEUERSCHULDNER
– IN DESSEN GEBIET ER NICHT ANSÄSSIG IST, IST ER ZWAR IM PRINZIP DER STEUERSCHULDNER, ES KANN JEDOCH EINE ANDERE PERSON ALS STEUERSCHULDNER BESTIMMT WERDEN.

(20) Der Zusammenhang zwischen Niederlassungsort und etwaiger Schuldnereigenschaft des Steuerpflichtigen ist nachstehender Übersicht zu entnehmen.

(21) Wer die Steuer schuldet, ist in Artikel 21 festgelegt. Die Mitgliedstaaten haben allerdings eine Reihe von Wahlmöglichkeiten je nach Art des von dem gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsatzes. Dies hat zur Folge, daß ein Gebietsfremder nicht unbedingt auch die Steuer für von ihm in dem betreffenden Mitgliedstaat bewirkte Umsätze schuldet. Die nachstehende Übersicht zeigt, wer für die verschiedenen Umsatzarten als Steuerschuldner in Frage kommt.

Steuerschuldner	Umsätze
Der nicht ansässige Steuerpflichtige	— Lieferung von Gegenständen[4]) — Erbringung von Dienstleistungen außer jenen in Artikel 21.1.b — innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen
Der Steuervertreter des nicht ansässigen Steuerpflichtigen	— Lieferung von Gegenständen — Erbringung von Dienstleistungen außer jenen in Artikel 21.1.b — innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen
Der Empfänger	— Erbringung von Dienstleistungen nach Artikel 21.1.b — Lieferung von Gegenständen, die im Rahmen von Dreiecksgeschäften durchgeführt wird — andere Lieferung von Gegenständen — Erbringung von Dienstleistungen, außer jenen in Artikel 21.1.b

4) Vorbehaltlich Artikel 21.1.a letzter Unterabsatz.

Besteuerte und befreite Umsätze, Eigenschaft des Steuerschuldners

(22) Gemäß Artikel 2 der 6. Richtlinie unterliegen zwar sehr viele Umsätze der Mehrwertsteuer, aber nur einige davon werden tatsächlich besteuert. Für die übrigen gelten die insbesondere in den Artikeln 13 bis 16 und in Artikel 28c vorgesehenen Befreiungen. Daraus ergibt sich

— Für nicht befreite Umsätze wird eine Steuer geschuldet, die einzuziehen ist.

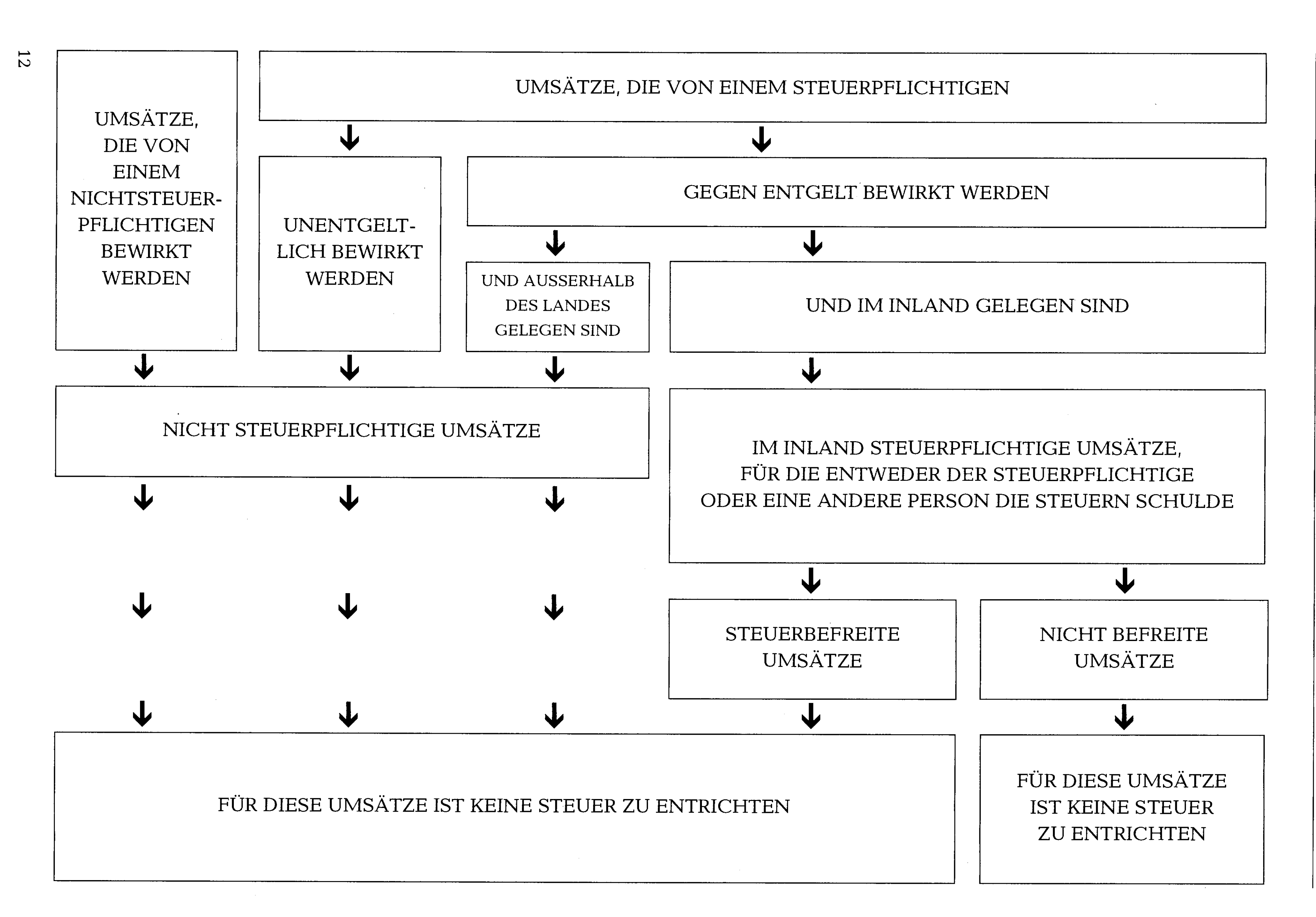
— Für befreite Umsätze wird keine Steuer geschuldet, und sofern die Befreiung zu Recht angewandt wird, ist auch keine Steuer einzuziehen.

(23) Für jeden steuerbaren Umsatz – ob tatsächlich besteuert oder nicht – muß es eine Person geben, die für folgendes verantwortlich ist:

— Feststellung der für nicht befreite Umsätze geschuldeten Steuer;

— Nachweis der für eine etwaige Befreiung erforderlichen Voraussetzungen.

(24) Diese Zusammenhänge sind in nachstehender Übersicht dargestellt.


UMSÄTZE, DIE VON EINEM STEUERPFLICHTIGEN
GEGEN ENTGELT BEWIRKT WERDEN
UMSÄTZE, DIE VON EINEM NICHTSTEUERPFLICHTIGEN BEWIRKT WERDEN
UNENTGELTLICH BEWIRKT WERDEN
UND AUSSERHALB DES LANDES GELEGEN SIND
UND IM INLAND GELEGEN SIND
NICHT STEUERPFLICHTIGE UMSÄTZE
IM INLAND STEUERPFLICHTIGE UMSÄTZE, FÜR DIE ENTWEDER DER STEUERPFLICHTIGE ODER EINE ANDERE PERSON DIE STEUERN SCHULDE
STEUERBEFREITE UMSÄTZE
NICHT BEFREITE UMSÄTZE
FÜR DIESE UMSÄTZE IST KEINE STEUER ZU ENTRICHTEN
FÜR DIESE UMSÄTZE IST KEINE STEUER ZU ENTRICHTEN

Steuerbare Umsätze, Steuerschuldner und Vorsteuerabzugsrecht

(25) Jeder Steuerpflichtige, der steuerbare Umsätze bewirkt, hat Anspruch auf Abzug der Steuer auf Ausgaben für Zwecke dieser Umsätze, sofern diese besteuert werden oder in Anwendung der Artikel 15, 16 oder 28c befreit sind. Dieses Recht auf Vorsteuerabzug ist unabhängig vom Niederlassungsort des Steuerpflichtigen, vom Ort seiner Umsätze und davon, wer die Steuer schuldet (entweder der Steuerpflichtige selbst ein Steuervertreter oder der Empfänger).

(26) Die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts durch den Steuerpflichtigen hängt jedoch davon ab, ob er in dem Mitgliedstaat, in dem die Vorsteuer abzuziehen ist, ansässig ist oder er dort eine Steuer schuldet:

— Der Steuerpflichtige, der in dem Mitgliedstaat ansässig ist oder eine Steuer schuldet, in dem ihm MwSt in Rechnung gestellt wird, kann diesen MwSt-Betrag im Wege der direkten Verrechnung in seinen periodischen MwSt-Erklärungen zurückerhalten.

— Der Steuerpflichtige, der in dem Mitgliedstaat, in dem ihm MwSt in Rechnung gestellt wird, weder ansässig ist, noch dort eine Steuer schuldet, kann den MwSt-Betrag nur im Wege der Erstattung zurückerhalten.

Steuerbare Umsätze und Meldepflichten

(27) Ein gebietsfremder Steuerpflichtiger hat zwar nur dann in dem betreffenden Mitgliedstaat Meldepflichten, wenn er dort Steuer schuldet, in jedem Falle aber muß er im Mitgliedstaat seiner Niederlassung alle seine steuerbaren Umsätze unabhängig davon melden, wo diese bewirkt werden und wer die Steuer schuldet. Im Rahmen der Erfüllung dieser Pflichten kann er am Ort seiner Niederlassung sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben.

(28) Folgendes Beispiel möge die Frage des Ortes der Meldepflichten veranschaulichen:

— Steuerpflichtiger A ist in Mitgliedstaat 1 (MS 1), aber nicht im Mitgliedstaat 2 (MS 2) ansässig.

— Steuerpflichtiger B ist in MS 2 ansässig.

— Steuerpflichtiger A erbringt eine Dienstleistung, die im MS 2 steuerbar ist und für die B der Empfänger ist.

FALL 1

A ist Steuerschuldner in MS 2 und die Leistung ist nicht befreit.

In seiner Eigenschaft als Steuerschuldner muß A den Umsatz in MS 2 melden und die MwSt entrichten. Außerdem muß er in MS 1 melden, daß er in MS 2 steuerbare Umsätze bewirkt.

FALL 2

A ist Steuerschuldner in MS 2 und die Leistung ist befreit.

A muß in MS 2 melden, daß er einen befreiten Umsatz bewirkt, es sei denn, er ist als Steuerpflichtiger, der ausschließlich befreite Umsätze bewirkt, von jeglichen Meldepflichten entbunden.

Außerdem muß er in MS 1 melden, daß er in MS 2 einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat.

FALL 3

B ist Steuerschuldner in MS 2 und die Leistung ist nicht befreit.

B muß den Umsatz, für den er die Steuer schuldet, melden sowie den MwSt-Betrag feststellen und an den Fiskus abführen. Zu diesem Zweck gibt er den Umsatz in seiner periodischen Steuererklärung an und erfüllt alle übrigen Pflichten zur Feststellung des fälligen Steuerbetrags und der Höhe der Abzüge. Er muß also Zahlungs- und Meldepflichten erfüllen.

A obliegen in MS 2 keinerlei Meldepflichten, er muß nur in MS 1 melden, daß er in MS 2 steuerbare Umsätze bewirkt.

FALL 4

B ist Steuerschuldner in MS 2 und die Leistung ist befreit.

B muß zwar auch hier den Umsatz melden, aber keine MwSt entrichten, da es wegen der Befreiung des Umsatzes keinen Steuerschuldner gibt (falls er nur befreite Umsätze bewirkt, ist er auch von den Meldepflichten entbunden).

A muß in MS 1 melden, daß er in MS 2 steuerbare, aber befreite Umsätze bewirkt.

(29) Dieses Beispiel zeigt, daß es erforderlich ist, die in Artikel 22 festgelegten Erklärungspflichten zuzuweisen bzw. aufzuteilen. Dies erfolgt

— innerhalb des Mitgliedstaats der Besteuerung (je nach Steuerschuldner)

— und je nach Fall, zwischen dem Mitgliedstaat der Niederlassung des Steuerpflichtigen und dem Mitgliedstaat, in dem er Steuerschuldner ist ohne dort ansässig zu sein.

Abschnitt 3. Steuerbare Umsätze und Recht auf Vorsteuerabzug bzw. Steuererstattung

(30) Bewirken gebietsfremde Steuerpflichtige steuerbare Umsätze, so sind folgenden Personen Meldepflichten aufzuerlegen:

— dem in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen für die dort von ihm bewirkten Umsätze;

— dem in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen für die von ihm außerhalb dieses Landes bewirkten Umsätze, unabhängig davon, ob er selbst die Steuer für diese Umsätze schuldet oder nicht;

— der Person, die in einem Mitgliedstaat die Steuer für die von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen

bewirkten Umsätze schuldet, unabhängig davon, ob die Steuer von dem gebietsfremden Steuerpflichtigen selbst oder von einer anderen Person geschuldet wird.

(31) Sowohl der Steuerpflichtige, der einen Umsatz bewirkt, für den eine andere Person als Steuerschuldner bestimmt wurde, als auch der Steuerpflichtige, der einen befreiten Umsatz bewirkt, für den also keine Steuer geschuldet wird, müssen Meldepflichten erfüllen. Diese Umsätze werden veranlagt, um die Höhe der von dem Steuerpflichtigen vorzunehmenden Abzüge kontrollieren zu können.

(32) Die Meldepflichten sollen nämlich nicht nur die Feststellung des geschuldeten Steuerbetrags ermöglichen, sondern sie dienen auch der Feststellung des abzuziehenden Vorsteuerbetrags, wobei Umfang und Einzelheiten dieses Abzugs noch zu präzisieren sind, insbesondere bei Steuerpflichtigen, die Umsätze in Mitgliedstaaten bewirken, in denen sie nicht ansässig sind.

Recht auf Vorsteuerabzug und Meldepflichten

(33) Der Umfang des Vorsteuerabzugsrechts ist in Artikel 17 Absätze 2 und 3 der 6. Richtlinie jeweils unter dem Buchstaben a festgelegt.

(34) Im Richtlinienvorschlag KOM(94) 58 endg.[5]) vom 2. März 1994 lautet Artikel 17 Absatz 2 wie folgt:

5) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften C 107 vom 15. April 1994, S. 7.

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände oder Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder werden bzw. erbracht wurden oder werden;

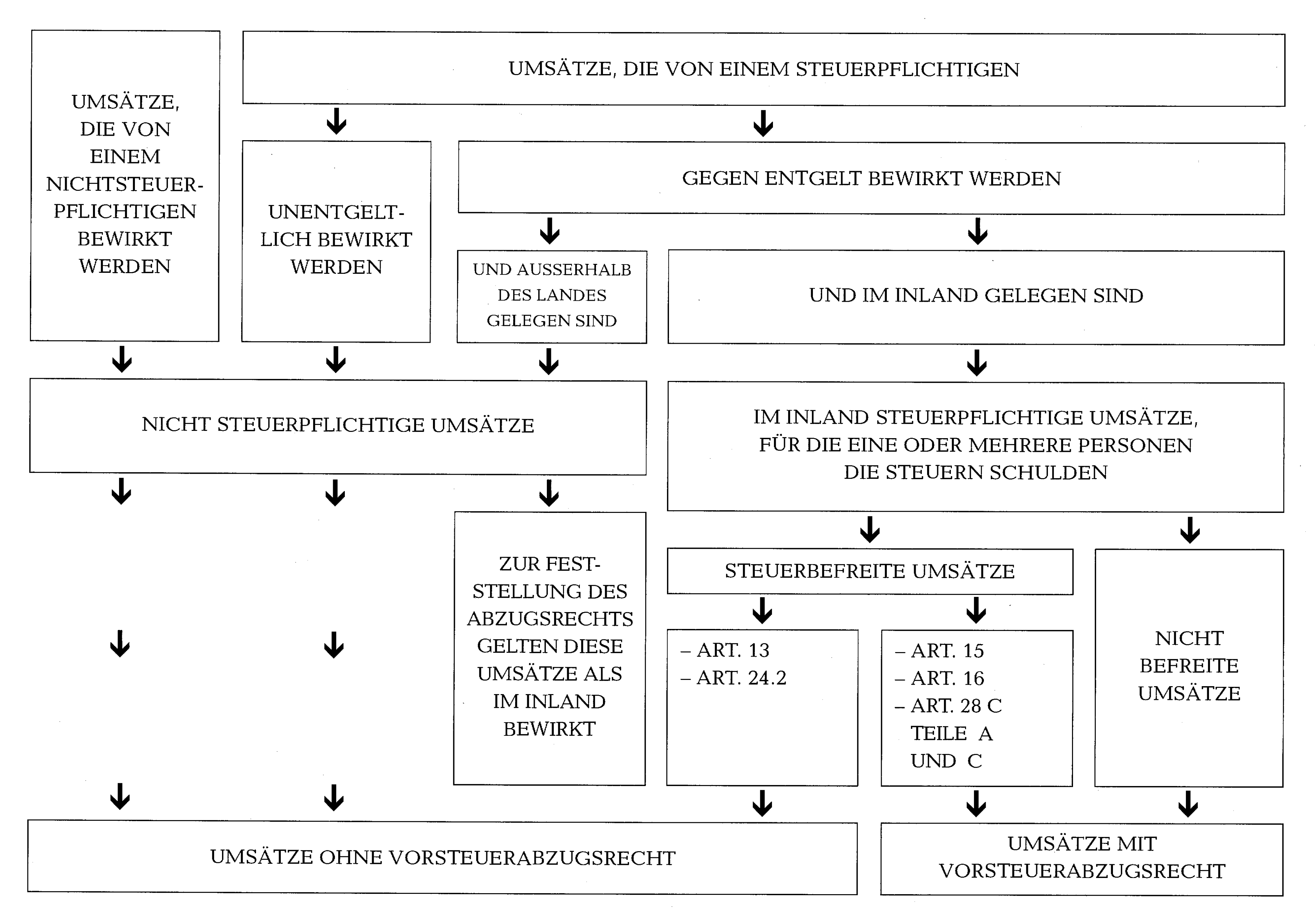
[...]"

(35) Artikel 17 Absatz 3 bestimmt: „Die Mitgliedstaaten gewähren jedem Steuerpflichtigen darüber hinaus den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden für Zwecke:

a) seiner Umsätze, die sich aus den im Ausland ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären;

[...]

(36) Diese Bestimmungen regeln den Umfang des Vorsteuerabzugsrechts eines Steuerpflichtigen, der ausschließlich im Mitgliedstaat seiner Niederlassung Umsätze bewirkt; sie ziehen aber auf den Steuerpflichtigen ab, der Umsätze im Ausland bewirkt, ob er nun in dem betreffenden Land die Steuer schuldet oder nicht. Die verschiedenen Konstellationen sind nachstehendem Schaubild zu entnehmen.


UMSÄTZE, DIE VON EINEM NICHTSTEUERPFLICHTIGEN BEWIRKT WERDEN
UMSÄTZE, DIE VON EINEM STEUERPFLICHTIGEN
UNENTGELTLICH BEWIRKT WERDEN
GEGEN ENTGELT BEWIRKT WERDEN
UND AUSSERHALB DES LANDES GELEGEN SIND
UND IM INLAND GELEGEN SIND
NICHT STEUERPFLICHTIGE UMSÄTZE
IM INLAND STEUERPFLICHTIGE UMSÄTZE, FÜR DIE EINE ODER MEHRERE PERSONEN DIE STEUERN SCHULDEN
ZUR FESTSTELLUNG DES ABZUGSRECHTS GELTEN DIESE UMSÄTZE ALS IM INLAND BEWIRKT
STEUERBEFREITE UMSÄTZE
– ART. 13
– ART. 24.2
– ART. 15
– ART. 16
– ART. 28 C TEILE A UND C
NICHT BEFREITE UMSÄTZE
UMSÄTZE OHNE VORSTEUERABZUGSRECHT
UMSÄTZE MIT VORSTEUERABZUGSRECHT

(37) Für das Recht auf Vorsteuerabzug gilt also:

— Im Mitgliedstaat der Niederlassung des Steuerpflichtigen sind für den Umfang seines Rechts auf Vorsteuerabzug die Umsätze maßgebend, die er außerhalb dieses Mitgliedstaats (d.h. in einem anderen Mitgliedstaat oder außerhalb der Gemeinschaft) bewirkt.

— In dem Mitgliedstaat, in dem der gebietsfremde Steuerpflichtige Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen empfängt, innergemeinschaftliche Erwerbe tätigt oder Einfuhren vornimmt, sind für den Umfang seines Rechts auf Vorsteuerabzug die außerhalb dieses Mitgliedstaats (d.h. in einem anderen Mitgliedstaat oder außerhalb der Gemeinschaft) bewirkten Umsätze maßgebend.

(38) Daher ist es zur Kontrolle des Rechts auf Vorsteuerabzug erforderlich, daß der Steuerpflichtige seine steuerbaren Umsätze sowohl im Mitgliedstaat seiner Niederlassung als auch in dem Mitgliedstaat, in dem er als Gebietsfremder steuerbare Umsätze bewirkt, meldet (in letzterem Fall obliegen die Meldepflichten dem Steuerschuldner) sowie gegebenenfalls die Umsätze, die er außerhalb der Gemeinschaft erzielt.

(39) Nehmen wir folgendes Beispiel:

— Steuerpflichtiger A ist in MS 1, nicht aber in MS 2 niedergelassen.

— A empfängt in MS 1 Dienstleistungen, die in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtig sind und für die ihm regelmäßig die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden ist.

— Auch in MS 2 empfängt er regelmäßig Dienstleistungen, die in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtig sind und für die ihm in MS 2 regelmäßig die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden ist.

Fall 1

A bewirkt außerhalb von MS 1 keine Umsätze, und die in MS 2 empfangenen Dienstleistungen werden für Zwecke seiner in MS 1 besteuerten Umsätze verwendet. A kann in diesem Fall

— in MS 1 die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen im Inland in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer abziehen (Artikel 17 Absatz 2);

— in MS 2 die Erstattung der auf die ihm in MS 2 erbrachten Dienstleistungen lastenden Steuer beantragen, soweit er diese Dienstleistungen für Zwecke seiner in MS 1 bewirkten Umsätze verwendet, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in MS 2 bewirkt worden wären (Artikel 17 Absatz 3).

Fall 2

A bewirkt steuerpflichtige Umsätze in MS 2, für die er selbst die Steuer schuldet:

— Werden die in MS 1 empfangenen Dienstleistungen ausschließlich für Zwecke seiner in MS 1 bewirkten Umsätze verwendet, so kann A sein Abzugsrecht unter den gleichen Voraussetzungen wie in Fall 1 wahrnehmen.

— Werden die in MS 1 empfangenen Dienstleistungen sowohl für Zwecke seiner steuerpflichtigen Umsätze in MS 2 als auch in MS 1 verwendet, so kann A ebenfalls die gesamte in MS 1 geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer abziehen (Artikel 17 Absatz 3).

— Zudem kann A in MS 2 die gesamte Steuer, mit der er für Güter und Dienstleistungen belastet worden ist, die er für seine in MS 2 besteuerten Umsätze verwendet, abziehen. Dies gilt auch für die Güter und Dienstleistungen, die er für außerhalb in MS 2 bewirkte Umsätze (im vorliegenden Fall MS 1) verwendet, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in MS 2 bewirkt worden wären.

(40) Aus diesen Sachverhalten ergeben sich folgende Meldepflichten für die Kontrolle des Vorsteuerabzugsrechts:

Fall 1

Zur Kontrolle seiner Steuerabzüge muß A in MS 1 seine in diesem Mitgliedstaat belegenen steuerpflichtigen Umsätze melden (Artikel 17 Absatz 2).

A muß zudem angeben, daß die in MS 1 bewirkten steuerpflichtigen Umsätze in MS 2 besteuert würden, wenn sie dort bewirkt worden wären (Artikel 17 Absatz 3).

Fall 2

A muß seine steuerpflichtigen Umsätze melden:

— in MS 1, um die Steuer zu entrichten und den Abzug der in diesem Mitgliedstaat in Rechnung gestellten Steuer auf die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen für Zwecke seiner nicht nur in MS 1, sondern auch in MS 2 bewirkten Umsätze zu rechtfertigen (Artikel 17 Absatz 3). Diese Pflicht besteht auch dann, wenn A nicht die Mehrwertsteuer für die von ihm in MS 2 bewirkten Umsätze schuldet;

— in MS 2, um die Steuer für seine Umsätze zu entrichten und den Abzug der auf den in diesem Mitgliedstaat empfangenen Dienstleistungen lastenden Mehrwertsteuer zu rechtfertigen (Artikel 17 Absatz 2). Ist in MS 2 vorgesehen, daß eine andere Person die Steuer für die von A bewirkten Umsätze schuldet, so obliegt diese Meldepflicht dem Steuerschuldner. A muß darüber hinaus erklären, daß die in MS 1 bewirkten steuerbaren Umsätze in MS 2 besteuert würden, wenn sie dort bewirkt worden wären (Artikel 17 Absatz 3).

(41) Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a definiert danach einheitlich den Umfang des Vorsteuerabzugsrechts, das die Steuerpflichtigen in Anspruch nehmen können. Niederlassungsort und Steuerschuldnereigenschaft

spielen zwar eine Rolle für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts, nicht jedoch für die Feststellung des abzugsfähigen Steuerbetrags:

— ein Steuerpflichtiger kann in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist oder in dem er die Steuer schuldet, sämtliche Steuern, die er für im Inland empfangene Güter oder Dienstleistungen schuldet oder bereits entrichtet hat, von der Steuer abziehen, unabhängig davon, ob diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner im Inland steuerbaren Umsätze oder für im Ausland bewirkte Umsätze verwendet werden, für die ein Vorsteuerabzugsrecht bestünde, wenn sie im Inland bewirkt worden wären;

— Auch ein Steuerpflichtiger, der im Mitgliedstaat, in dem er mit Mehrwertsteuer belastet wurde, weder ansässig ist noch die Steuer schuldet, kann – allerdings im Wege der Erstattung – den Abzug der Steuer erhalten, mit der Gegenstände und Dienstleistungen belastet worden sind, die für Zwecke seiner im Inland, allerdings bei einer anderen Person besteuerten Umsätze oder für Auslandsumsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie im Inland bewirkt worden wären.

Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

(42) Das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 der 6. Richtlinie kann ausgeübt werden

— entweder durch Verrechnung mit der fälligen Steuer, wobei die zu entrichtende und die abziehbare Steuer in der periodischen Steuererklärung angegeben werden,

— oder durch Antrag auf Erstattung gemäß der 8. und der 13. Richtlinie.

(43) Die EG-Rechtsvorschriften regeln, in welchen Fällen gebietsfremde Steuerpflichtige das Recht auf Vorsteuerabzug im Wege der Erstattung wahrnehmen. In allen anderen Fällen erfolgt der Abzug im Wege der Verrechnung.

(44) Die entsprechende Bestimmung (Artikel 17 Absatz 4) lautet wie folgt:

„Mehrwertsteuererstattungen nach Absatz 3 erfolgen

— an nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige entsprechend den in der Richtlinie 79/1072/EWG(*) festgelegten Bestimmungen;

— an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige entsprechend den in der Richtlinie 86/560/EWG(**) festgelegten Bestimmungen.

Bei Anwendung dieser Vorschrift gilt folgendes:

a) In Artikel 1 der Richtlinie 79/1072/EWG genannte Steuerpflichtige, die im Inland ausschließlich Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen bewirken, für die gemäß Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe a der Empfänger als Steuerschuldner bestimmt worden ist, gelten bei Anwendung der genannten Richtlinie ebenfalls als nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige.

b) In Artikel 1 der Richtlinie 86/560/EWG genannte Steuerpflichtige, die im Inland ausschließlich Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen bewirken, für die gemäß Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe a der Empfänger als Steuerschuldner bestimmt worden ist, gelten bei Anwendung der genannten Richtlinie ebenfalls als nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige.

[...]"

(45) Die Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug (Verrechnung oder Erstattung) hängen zwar davon ab, ob der Steuerpflichtige gebietsansässig ist oder gebietsfremd ist, aber dies ist nur das grundlegende Kriterium – es kommt auch darauf an, ob die Steuer von dem gebietsfremden Steuerpflichtigen geschuldet wird oder nicht.

(46) Laut Artikel 1 der 8. und der 13. Richtlinie gilt als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger „... derjenige Steuerpflichtige nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG, der in dem Zeitraum nach Artikel 7 Absatz 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 in diesem Land weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, noch – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung – seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort gehabt hat und der in dem gleichen Zeitraum im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat mit Ausnahme von:

a) Beförderungsumsätzen und den damit verbundenen Nebentätigkeiten, die gemäß Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe i, Artikel 15 oder 16 Absatz 1 Teile B, C und D der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei sind, oder

b) Dienstleistungen, bei denen die Steuer gemäß Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG lediglich vom Empfänger geschuldet wird."

(47) Aus Artikel 1 der 8. bzw. 13. Richtlinie und Artikel 17 Absatz 4 zweiter Unterabsatz der 6. Richtlinie folgt, daß ein Steuerpflichtiger nur dann das Erstattungsverfahren für die ihm in einem Mitgliedstaat in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer in Anspruch nehmen muß, wenn er in dem betreffenden Mitgliedstaat nicht ansässig ist und dort ausschließlich Umsätze bewirkt, die keine Verrechnung der abziehbaren Steuer zulassen (d.h. Umsätze, für die der Steuerpflichtige nicht die Steuer schuldet; bei der Einfuhr besteuerte

(*) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften L 331 vom 27. Dezember 1979, S. 11.

(**) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften L 326 vom 21. November 1986, S. 40.

Dienstleistungen; bei der Ausfuhr steuerbefreite Dienstleistungen, die allein noch keine Pflicht zur Einreichung periodischer Mehrwertsteuererklärungen durch den Steuerpflichtigen begründen).

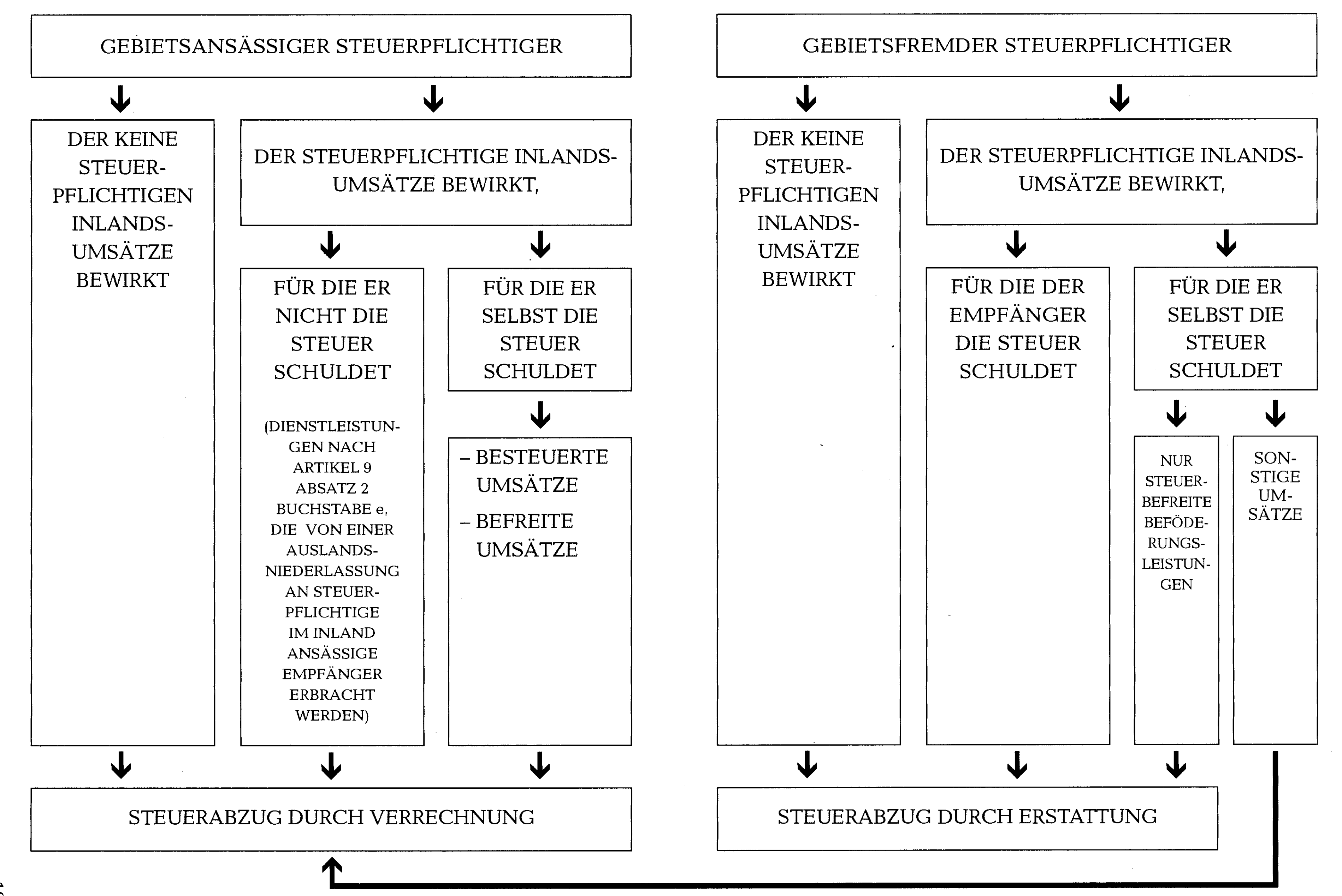
(48) Gemäß Artikel 1 der 8. bzw. 13. Richtlinie dürfen während des gesamten Zeitraums, auf den sich der Erstattungsantrag bezieht, im Inland keine Umsätze bewirkt werden, und gemäß Artikel 7 Absatz 1 der 8. Richtlinie darf sich die Erstattung nur auf den Erwerb von Gegenständen oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen beziehen, die innerhalb eines Zeitraums von mindestens drei Monaten und höchstens einem Kalenderjahr in Rechnung gestellt worden sind, oder auf in diesem Zeitraum getätigte Einfuhren. Der Antrag kann sich allerdings auf einen Zeitraum von weniger als drei Monaten beziehen, wenn es sich dabei um den restlichen Zeitraum eines Kalenderjahres handelt. Artikel 3. Absatz 1 der 13. Richtlinie überläßt den Mitgliedstaaten die Festsetzung des Bezugszeitraums.

Ergebnis

(49) Die Modalitäten des Vorsteuerabzugsrechts lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Gebietsansässiger Steuerpflichtiger: Verrechnung
- Gebietsfremder Steuerpflichtiger, der die Steuer für Umsätze schuldet, die als im Inland bewirkt gelten: Verrechnung.
- Gebietsfremder Steuerpflichtiger, der im Inland steuerbefreite Umsätze bewirkt, die einen Anspruch auf Vorsteuerabzug begründen: Verrechnung.
- Gebietsfremder Steuerpflichtiger, der im Inland andere als die in Artikel 1 der 8. bzw. 13. Richtlinie bezeichneten Umsätze bewirkt, für die gemäß Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a der 6. Richtlinie die Steuer vom Empfänger geschuldet wird: Erstattung.
- Gebietsfremder Steuerpflichtiger, der Umsätze im Sinne von Artikel 1 der 8. Richtlinie bzw. 13. Richtlinie bewirkt: Erstattung.

(50) Die Modalitäten des Vorsteuerabzugsrechts (Verrechnung oder Erstattung) hängen also davon ab, ob der Steuerpflichtige in dem Mitgliedstaat, in dem er mit der Steuer belastet wurde, Steuerschuldner ist oder nicht. Die verschiedenen Varianten sind nachstehend aufgeführt.


GEBIETSANSÄSSIGER STEUERPFLICHTIGER
DER KEINE STEUERPFLICHTIGEN INLANDSUMSÄTZE BEWIRKT
DER STEUERPFLICHTIGE INLANDSUMSÄTZE BEWIRKT,
FÜR DIE ER NICHT DIE STEUER SCHULDET
(DIENSTLEISTUNGEN NACH ARTIKEL 9 ABSATZ 2 BUCHSTABE e, DIE VON EINER AUSLANDSNIEDERLASSUNG AN STEUERPFLICHTIGE IM INLAND ANSÄSSIGE EMPFÄNGER ERBRACHT WERDEN)
FÜR DIE ER SELBST DIE STEUER SCHULDET
– BESTEUERTE UMSÄTZE
– BEFREITE UMSÄTZE
STEUERABZUG DURCH VERRECHNUNG
GEBIETSFREMDER STEUERPFLICHTIGER
DER KEINE STEUERPFLICHTIGEN INLANDSUMSÄTZE BEWIRKT
DER STEUERPFLICHTIGE INLANDSUMSÄTZE BEWIRKT,
FÜR DIE DER EMPFÄNGER DIE STEUER SCHULDET
FÜR DIE ER SELBST DIE STEUER SCHULDET
NUR STEUERBEFREITE BEFÖDERUNGSLEISTUNGEN
SONSTIGE UMSÄTZE
STEUERABZUG DURCH ERSTATTUNG

(51) Unabhängig von der Art und Weise, wie der Steuerpflichtige sein Vorsteuerabzugsrecht geltend machen kann (durch Verrechnung mit der von ihm geschuldeten Steuer oder im Wege der Erstattung), ist jeder Steuerpflichtige berechtigt, die Steuer abzuziehen, mit der seine Einkäufe und Dienstleistungen belastet worden sind, unabhängig davon, in welchem Mitgliedstaat diese Steuer entrichtet wurde und wo seine Umsätze, die das Vorsteuerabzugsrecht eröffnen, als bewirkt gelten. Gemäß Artikel 17 Absätze 2, 3 und 4 kann ein Steuerpflichtiger sein Steuerabzugsrecht in jedem Mitgliedstaat geltend machen, in dem er mit einer abzugsfähigen Steuer belastet worden ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die empfangenen Gegenstände oder Dienstleistungen für in dem betreffenden Mitgliedstaat steuerpflichtige Umsätze verwendet werden. Dies hat einige Mitgliedstaaten veranlaßt, gewisse praktische Maßnahmen einzuführen, die darauf abzielen,

— entweder das Vorsteuerabzugsrecht im Wege der Verrechnung auf die Steuer zu begrenzen, mit der der gebietsfremde Steuerpflichtige für Zwecke seiner Inlandsumsätze belastet wird (räumliche Differenzierung des Vorsteuerabzugsrechts);

— oder von den gebietsfremden, nicht die Steuer im Inland schuldenden Steuerpflichtigen die Vorlage von Rechnungsunterlagen zu verlangen, die belegen, daß für diese Umsätze das Vorsteuerabzugsrecht gemäß Artikel 17. 3. a besteht (so als ob die Umsätze im Inland bewirkt worden wären).

Für die im Inland ansässigen Steuerpflichtigen gelten hingegen flexiblere Kontrollbestimmungen. Dies gilt auch für die Kontrolle der Steuerabzüge bei Auslandsumsätzen.

KAPITEL 2

Steuerschuldner im inneren Anwendungsbereich der Steuer (Artikel 21)

(52) Artikel 21 der 6. Richtlinie definiert als Steuerschuldner die Person, die die Steuer schuldet, und gibt für die einzelnen Kategorien steuerbarer Umsätze an, wer als Steuerschuldner in Frage kommt.

(53) Anhand der Art der steuerbaren Umsätze ergibt sich aus Artikel 21, wer die Steuer jeweils schuldet:

Umsätze	Regelsteuerschuldner	Umsätze, für die Ausnahmen vorgesehen sind
Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen	Steuerpflichtiger, der steuerbare Umsätze bewirkt	• Dienstleistungen i.S. v. Artikel 21.1.b, die von nicht ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt werden. • Lieferungen von Gegenständen die von nicht ansässigen Steuerpflichtigen im Rahmen von Dreiecksgeschäften[6]) bewirkt werden. • *andere Lieferungen von Gegenständen und Leistungen, die von nicht ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt werden.*
innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen	Person, die den innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt	• *innergemeinschaftliche Erwerbe, die von einer nicht ansässigen Person* bewirkt werden.
Ausweis der MwSt auf der Rechnung	Person, die die Steuer in Rechnung gestellt hat.	

6) Vorbehaltlich Artikel 21.1.a. letzter Unterabsatz.
Kursiv = Option der Mitgliedstaaten

Abschnitt 1. Regel

(54) Artikel 21 legt grundsätzlich fest, daß der den steuerbaren Umsatz bewirkende Steuerpflichtige selbst die Steuer schuldet. Nur bei gebietsfremden Steuerpflichtigen sind andere Regelungen vorgesehen: Bei Umsätzen im Sinne von Artikel 21 Nr. 1 Buchstaben b und d gilt für alle Mitgliedstaaten eine abweichende Regelung; bei den übrigen von einem Gebietsfremden bewirkten Umsätzen haben die Mitgliedstaaten eine Wahlmöglichkeit.

(55) Ist der den Umsatz bewirkende Steuerpflichtige im Inland ansässig, ist er zwangsläufig der Steuerschuldner: Da weder Buchstabe b noch eine der Ausnahmen und Wahlmöglichkeiten gemäß Buchstabe a zweiter Unterabsatz angewandt werden können, gilt für diesen Fall die in Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a erster Unterabsatz festgelegte Regel.

Abschnitt 2. Abweichungen und Wahlmöglichkeiten

(56) Abweichungen von der Regel, daß der den Umsatz bewirkende Steuerpflichtige selbst die Steuer schuldet, läßt Artikel 21 nur dann zu, wenn der betreffende Steuerpflichtige nicht im Inland ansässig ist.

(57) In diesem Fall gibt es für jede Umsatzkategorie bestimmte obligatorische Abweichungen von der Regel bzw. den Mitgliedstaaten eingeräumte Wahlmöglichkeiten. Die verschiedenen Fälle sind nachstehend aufgeführt:

Umsätze	Steuerschuldner
Dienstleistungen i.S. v. Artikel 21.1.b	Empfänger der Dienstleistung
Lieferungen von Gegenständen im Rahmen von Dreiecksgeschäften	Empfänger der Lieferung[7])
Sonstige Lieferungen von Gegenständen	gebietsfremder Steuerpflichtiger
und	*Steuervertreter des gebietsfremden Steuerpflichtigen*
Dienstleistungen außer jenen gemäß Artikel 21.1.b	*Empfänger*
innergemeinschaftlicher	Personen, die den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen bewirkt
Erwerb von Gegenständen	*Steuervertreter der nicht ansässigen Person, die den Erwerb tätigt*
Ausweis der MwSt auf der Rechnung	Person, die die Steuer in Rechnung gestellt hat

7) Vorbehaltlich Artikel 21.1.a letzter Unterabsatz.
Kursiv = Option der Mitgliedstaaten.

Abweichung von der Regel

(58) Von der Regel, wonach die MwSt für Lieferungen von Gegenständen und anderen als den in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e und Artikel 28b Teile C, D und E genannten Dienstleistungen von dem Steuerpflichtigen geschuldet wird, der den betreffenden Umsatz bewirkt, wird nur in einem Falle abgewichen.

(59) Gemeint ist die durch die Richtlinie 92/III/EWG vom 14. Dezember 1992 vorgenommene Ergänzung des Artikels 21 Nr. 1 Buchstabe a, wonach für eine Lieferung von Gegenständen, die im Rahmen eines Reihengeschäfts auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb erfolgt, der Empfänger als Steuerschuldner bestimmt werden muß.

(60) In der Praxis ist jedoch die Tragweite dieser Vorschrift – der einzigen obligatorischen Ausnahme in Artikel 21 – dadurch eingeschränkt, daß die Mitgliedstaaten davon abweichen können, wenn der gebietsfremde Steuerpflichtige im Inland bereits einen Steuervertreter bestellt hat.

Wahlmöglichkeiten der Mitgliedstaaten bei der Bestimmung des Steuerschuldners

(61) Es wurde bereits darauf hingewiesen (vgl. § 54), daß diese ausschließlich bei gebietsfremden Steuerpflichtigen anwendbaren Wahlmöglichkeiten folgende Umsätze betreffen:

- Bei Lieferungen von Gegenständen und anderen als den in Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b genannten Dienstleistungen können die Mitgliedstaaten bestimmen, daß eine andere Person als der den Umsatz bewirkende Steuerpflichtige die Steuer schuldet – hierfür kommen insbesondere der Steuervertreter oder der Empfänger in Frage.
- Beim innergemeinschaftlichen Erwerb können die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe d ähnlich verfahren, wobei natürlich ausgeschlossen ist, daß der Empfänger als Steuerschuldner bestimmt wird.
- Bei der Lieferung im Anschluß an einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts müssen die Mitgliedstaaten abweichend von der Regel, daß der den Umsatz bewirkende Steuerpflichtige die Steuer schuldet, bestimmen, daß die Steuer vom Empfänger geschuldet wird. Gemäß Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a können sie jedoch vorsehen, daß die Steuer für die Lieferung statt vom Empfänger von einem Steuervertreter geschuldet wird, wenn der den Umsatz bewirkende Steuerpflichtige im Inland einen Steuervertreter bestellt hat.

Schlußfolgerungen

(62) Die den Mitgliedstaaten eingeräumten Möglichkeiten zur Bestimmung des Steuerschuldners bei Um-

sätzen gebietsfremder Steuerpflichtiger gelten nicht uneingeschränkt. Wenn sich die Mitgliedstaaten für eine Option entscheiden, müssen sie daraus die entsprechenden Konsequenzen gemäß Artikel 21 ziehen:

— Steuerschuldner ist grundsätzlich der den steuerbaren Umsatz bewirkende Steuerpflichtige. Diese Regel ergibt sich aus dem Wortlaut von Artikel 21. Abweichungen gibt es nur bei gebietsfremden Steuerpflichtigen.

— Je Umsatz gibt es nur einen Steuerschuldner. Wenn gemäß Artikel 21 die Steuer von einer anderen Person als dem gebietsfremden Steuerpflichtigen geschuldet werden kann, so bedeutet das, daß diese andere Person an die Stelle des Gebietsfremden tritt. Es ist schwer vorstellbar, daß ein steuerbarer Umsatz eine auf zwei verschiedene Personen aufgeteilte Steuerschuld bewirkt oder daß zwei Personen gleichartige Pflichten erfüllen müssen. Wenn also eine andere Person als der gebietsfremde Steuerpflichtige die Steuer für einen steuerbaren Umsatz schuldet, wird der Steuerpflichtige von seiner Zahlungspflicht frei.

— Die Dienstleistungen im Sinne von Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b ausgenommen, gibt es nur eine obligatorische Abweichung von der Regel: bei Lieferungen von Gegenständen im Anschluß an einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts. Ansonsten können die Mitgliedstaaten nur dann von dem Grundsatz, daß der Empfänger der Steuerschuldner ist, abweichen, wenn der Gebietsfremde im Inland einen Steuervertreter bestellt hat. Diese Option darf aber nicht angewandt werden, wenn der betreffende Steuerpflichtige im Inland über eine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt.

KAPITEL 3

Gesamtschuldnerische Entrichtung der Steuer

(63) In der 6. Richtlinie gibt es keine Bestimmung, mit der die gesamtschuldnerische Entrichtung der Steuer für einen Umsatz generell eingeführt würde. Die Bestimmung einer Person, die gesamtschuldnerisch die Steuer zu entrichten hat, ist nur eine in Artikel 21 vorgesehene Option, deren Nutzung den Mitgliedstaaten überlassen bleibt.

(64) Die folgenden Ausführungen betreffen nur die auf der 6. Richtlinie beruhende Gesamtschuldnerschaft im Bereich der Mehrwertsteuer – die übrigen Fälle der gesamtschuldnerischen Haftung von zwei oder mehr Personen z. B. in einem gerichtlichen oder außergerichtlichen Verfahren zivil- oder handelsrechtlicher Art bleiben davon unberührt.

(65) Der Begriff der gesamtschuldnerischen Haftung ist zwar in der 6. Richtlinie nicht definiert, doch läßt der Wortlaut von Artikel 21 gewisse Schlüsse zu.

(66) Allgemein ist zunächst die unterschiedliche Terminologie festzustellen, je nachdem, ob es um den Steuerschuldner oder eine andere Person geht, die die Steuer gesamtschuldnerisch entrichten muß: Während die Steuer vom Steuerschuldner geschuldet wird, ist sie von der anderen Person zu entrichten. Dieser Unterschied ist nicht nur terminologischer Art: Er deutet vielmehr auf die unterschiedliche Natur der Verpflichtungen hin, welche dem Steuerschuldner und der Person, die die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat, obliegen.

(67) Darüber hinaus soll durch das Konzept der gesamtschuldnerischen Entrichtung gewährleistet werden, daß die geschuldete Steuer auch dann eingezogen wird, wenn der Steuerschuldner seiner Zahlungspflicht nicht nachkommt. Zwar müssen in einem Steuereinzugsverfahren der Steuerschuldner und der Gesamtschuldner für die gesamte Steuerschuld geradestehen, aber erst wenn der Steuerschuldner die Steuerforderung nicht begleicht, wird der andere Gesamtschuldner in Anspruch genommen, der somit erst an zweiter Stelle haftet.

(68) Schließlich können anhand von Artikel 21 auch der Anwendungsbereich und die Auswirkungen einer Gesamtschuldnerschaft bestimmt werden, die ja dazu führen kann, daß ein von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen geschuldeter Betrag eingezogen werden muß. In diesem Falle verfügen die Mitgliedstaaten – unabhängig davon, ob der betreffende Betrag nun von dem Steuerschuldner selbst oder von dem anderen Gesamtschuldner zu entrichten ist – über einen gemeinschaftsrechtlichen Rahmen für die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung ihrer Forderungen.

Abschnitt 1. Anwendungsbereich und Auswirkungen der Gesamtschuldnerschaft

Als Gesamtschuldner in Frage kommende Personen

(69) Für jede Umsatzkategorie sieht Artikel 21 vor, welche Personen zusammen mit dem Steuerschuldner für die gesamtschuldnerische Entrichtung der Steuer in Frage kommen:

Umsätze	Steuerschuldner	Gesamtschuldner
Dienstleistungen i. S. von Artikel 21.1.b	Empfänger der Leistung	Erbringer der Leistung
Lieferung von Gegenständen im Rahmen von Dreiecksgeschäften	Empfänger der Lieferung[8])	*eine andere Person als der die Lieferung bewirkende Steuerpflichtgige*
andere Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen außer jenen in Artikel 21.1.b	der gebietsfremde Steuerpflichtige	*eine andere Person als der die Lieferung bewirkende Steuerpflichtige*
	Steuervertreter des gebietsfremden Steuerpflichtigen	
	Empfänger	
innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen	ERwerber	*eine andere Person als der die Lieferung bewirkende Steuerpflichtige*
	Steuervertreter des gebietsfremden Erwerbers	
Ausweis der MwSt in der Rechnung	Person, die die Steuer in Rechnung gestellt hat	

8) Vorbehaltlich Artikel 21.1.a letzter Unterabsatz.
Kursiv = Option der Mitgliedstaaten.

(70) Auf diese Weise kann bestimmt werden, wer zur Entrichtung der Steuer verpflichtet sein kann.

(71) Bei Lieferungen von Gegenständen und anderen als den in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e und Artikel 28b Teile C, D und E genannten Dienstleistungen kann nur eine andere Person als der Steuerpflichtige zur gesamtschuldnerischen Entrichtung der Steuer verpflichtet sein. Dies ist in Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a ausdrücklich festgelegt und gilt auch für Erwerbe im Sinne von Buchstabe d dieser Bestimmung.

(72) Hieraus folgt, daß dann, wenn die Steuer nicht von dem gebietsfremden Steuerpflichtigen, sondern vom Steuervertreter oder Empfänger geschuldet wird, der den steuerbaren Umsatz bewirkende Steuerpflichtige nicht mehr für die Entrichtung der Steuer haften kann, weil er

— nicht mehr Steuerschuldner im Sinne von Artikel 21 ist und

— als Gesamtschuldner nicht in Frage kommt.

(73) Nur in einem einzigen, in Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b geregelten Fall kann der den Umsatz bewirkende Steuerpflichtige Gesamtschulder sein. Wenn der Empfänger die Steuer für einen von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsatz im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e oder Artikel 28b Teile C, D oder E schuldet, können die Mitgliedstaaten auf der Grundlage dieser Bestimmung vorsehen, daß der gebietsfremde Steuerpflichtige die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

Anwendungsbereich

(74) Der durch die Richtlinien 91/680/EWG und 92/111/EWG geänderte Artikel 21 wirft die Frage nach dem Anwendungsbereich des Konzepts der gesamtschuldnerischen Entrichtung der Steuer auf, insbesondere, ob es auch angewandt werden kann, wenn der steuerpflichtige Lieferer im Inland ansässig ist.

(75) Gemäß Artikel 21 kann bei jeder der in diesem Artikel bezeichneten Umsatzkategorie (Lieferungen von Gegenständen und anderen als den in Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b genannten Dienstleistungen, Dienstleistungen im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e und Artikel 28b Teile C, D und E sowie innergemeinschaftlicher Erwerb) vorgesehen werden, daß eine Person die Steuer gesamtschuldnerisch entrichten muß.

(76) Die frühere Fassung von Artikel 21 – d. h. vor der MwSt-Übergangsregelung konnte dahingehend ausgelegt werden, daß die Gesamtschuldnerschaft bei Lieferungen von Gegenständen und anderen als den in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e genannten Dienstleistungen auf Fälle beschränkt ist, in denen der den Umsatz bewirkende Steuerpflichtige nicht im Inland ansässig ist.

(77) Der mit den Worten „Die Mitgliedstaaten können außerdem bestimmen ..." eingeleitete Satz, mit dem die Gesamtschuldnerschaft zugelassen wird, folgte nämlich unmittelbar auf den Satz, der für den Fall eines von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsatzes bestimmt, daß die Steuer von einer anderen Person geschuldet werden kann.

(78) Zwar wird in Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe d (innergemeinschaftliche Lieferungen) dieser durch die Richtlinie 91/680/EWG geänderte Wortlaut beibehalten, nicht aber in Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a (Lieferungen von Gegenständen und anderen als den in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e und Artikel 28b Teile C, D und E genannten Dienstleistungen).

(79) In der neuen Fassung von Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a ist nicht nur der Wortlaut geändert, sondern auch die Stellung des die gesamtschuldnerische Entrichtung betreffenden Satzes, der nun einen eigenen Unterabsatz, den letzten unter Buchstabe a, bildet. Darüber hinaus entfallt in der neuen Fassung das Wort „außerdem", wodurch der in der vorhergehenden Fassung noch bestehende Zusammenhang mit dem gebietsfremden Steuerpflichtigen aufgehoben wird.

(80) Man kann daher den geänderten Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a dahingehend auslegen, daß die Gesamtschuldnerschaft auch dann zulässig ist, wenn der den Umsatz bewirkende Steuerpflichtige gebietsansässig ist.

(81) Folgt man nun dieser Auslegung, ist zu fragen, ob der Wortlaut von Buchstabe d über den innergemeinschaftlichen Erwerb nicht entsprechend geändert und dem Wortlaut von Buchstabe a angepaßt werden sollte. Diese Frage hinsichtlich des Anwendungsbereichs der Gesamtschuldnerschaft kann erst nach einer Prüfung der Tragweite dieser Bestimmung in der Praxis im Rahmen der Beurteilung von Vereinfachungsmöglichkeiten beantwortet werden.

Abschnitt 2. Die Gesamtschuldnerschaft in der Praxis

Auswirkungen

(82) Die Einführung der Gesamtschuldnerschaft bedeutet zugleich die Einführung eines neuen Steuerschuldners. Dieser ist in bezug auf die Entrichtung der Steuer mit dem eigentlichen Steuerschuldner gleichgestellt, d.h. der Fiskus kann seinen Anspruch in vollem Umfang gegenüber beiden Gesamtschuldnern in gleicher Weise geltend machen. In der Praxis wird der Gesamtschuldner jedoch – wie bereits festgestellt – nur dann herangezogen, wenn der eigentliche Schuldner seinen Verpflichtungen nicht nachkommt.

(83) Wird die Steuer von einer anderen Person als dem den Umsatz bewirkenden Steuerpflichtigen geschuldet, so wirkt sich dies wie folgt aus:

– Der Steuerpflichtige ist von seiner Pflicht zur Entrichtung der Steuer für den von ihm bewirkten Umsatz entbunden, da diese Pflicht auf die andere Person übergeht, die nun alleiniger Steuerschuldner ist.

– Der Steuerpflichtige ist ferner von jeglichen Meldepflichten in dem Mitgliedstaat, in dem der steuerbare Umsatz bewirkt wird, entbunden, da auch diese Pflichten auf die andere Person übergehen.

(84) Ist jedoch vorgesehen, daß eine Person die Steuer gesamtschuldnerisch entrichten muß, so gilt:

– Dem Steuerschuldner obliegen weiterhin alle Melde- und Zahlungspflichten eines Steuerschuldners.

– Der Gesamtschuldner muß im Falle von Versäumnissen des Steuerschuldners (Nichtmeldung eines Umsatzes mit anschließender Nichtentrichtung der Steuer oder Nichtentrichtung der Steuer für einen gemeldeten Umsatz) nur die MWSt entrichten, aber keine Meldepflichten erfüllen.

(85) Die praktische Bedeutung der Gesamtschuldnerschaft hängt davon ab, inwieweit die Mitgliedstaaten die ihnen eingeräumten Möglichkeiten hinsichtlich der Bestimmung des Steuerschuldners für einen von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsatz nutzen. Nachdem für die einzelnen Kategorien von Steuerpflichtigen festgestellt wurde, wer als Gesamtschuldner in Frage kommt, wird im folgenden nun untersucht, auf welche Grenzen diese Konzeption in der Praxis stößt.

Bestimmung des Steuerschuldners und Folgen für die gesamtschuldnerische Haftung

(86) Außer bei den Umsätzen im Sinne von Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b kommen verschiedene Personen als Gesamtschuldner in Frage, je nachdem, wen die Mitgliedstaaten bei einem von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten steuerbaren Umsatz als Steuerschuldner bestimmen.

(87) *Schuldet der gebietsfremde Steuerpflichtige selbst die Steuer,* so kommen als Gesamtschuldner in Frage:

– der Empfänger,
– eine andere Person.

(88) Diese andere Person wird manchmal fälschlicherweise als Steuervertreter bezeichnet. Im Rahmen der nationalen Gesetzgebungen wird eigentlich dieser Begriff verwendet um zugleich

– entweder die Person zu bestimmen, die, im Sinne von Artikel 21.1.a) zweiter Unterabsatz, als Steuerschuldner an Stelle des nicht ansässigen Steuerpflichtigen tritt und alle mit dieser Eigenschaft zusammenhängenden Erklärungs- und Zahlungspflichten zu erfüllen hat,

– oder die Person, die im Sinne von Artikel 21.1.a) letzter Unterabsatz die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat und, demnach, nur eine Zahlungsverpflichtung erfüllen muß.

(89) Die Mitgliedstaaten können zwar vorsehen, daß „andere Personen" die Steuer gesamtschuldnerisch ent-

richten und die Einzelheiten der Übernahme der Gesamtschuldnerschaft regeln (ausdrückliche Verpflichtung der betreffenden Person, Sicherheitsleistung usw.), sie müssen dann jedoch auch alle Konsequenzen tragen, die sich daraus ergeben, daß diese Person nicht als Steuerschuldner, sondern nur als Gesamtschuldner handelt. Das bedeutet:

— Der gebietsfremde Steuerpflichtige bleibt Steuerschuldner im Sinne von Artikel 21 und muß alle sich daraus ergebenden Melde- und Zahlungspflichten erfüllen.

— Die andere Person ist nur Gesamtschuldner der Steuer, d. h. muß die Steuer ggf. nur entrichten.

(90) Wird die *Steuer vom Steuervertreter des gebietsfremden Steuerpflichtigen geschuldet,* kann nur der Empfänger oder eine „Person" (andere als der Steuerpflichtige) als Gesamtschuldner bestimmt werden.

(91) Wird die *Steuer vom Empfänger geschuldet,* gilt:

— Bei anderen als den in Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b genannten Umsätzen kann nur eine Person, andere als der Steuerpflichtige, Gesamtschuldner sein, da der gebietsfremde Steuerpflichtige und der Steuervertreter als Gesamtschuldner offenkundig nicht in Frage kommen.

— Bei Dienstleistungen im Sinne von Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b (Dienstleistungen gemäß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e und Artikel 28b Teile C, D und E) kann der den Umsatz bewirkende gebietsfremde Steuerpflichtige Gesamtschuldner sein.

Praktische Bedeutung der Gesamtschuldnerschaft

(92) Nach den derzeitigen Texten scheint es, daß nur der Empfänger oder eine Person, andere als der Steuerpflichtige, zur gesamtschuldnerischen Entrichtung der Steuer zusammen mit dem nichtansässigen Steuerpflichtigen herangezogen werden können. Daher ist die Frage berechtigt, welche Bedeutung die Gesamtschuldnerschaft in der Praxis hat, wenn sie nur in einigen wenigen Fällen möglich ist. Außerdem sind die Voraussetzungen und Grenzen der gesamtschuldnerischen Haftung des Empfängers zu bedenken.

(93) Bevor nämlich die gesamtschuldnerische Entrichtung der Steuer durch den Empfänger wirklich geltend gemacht werden kann, muß zunächst eine Forderung des Fiskus gegenüber einem Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Erst wenn festgestellt wurde, daß letzterer seiner Pflicht zur Entrichtung der Steuer nicht nachgekommen ist, wendet sich der Fiskus an den Gesamtschuldner. So gesehen ist die Inanspruchnahme der gesamtschuldnerischen Haftung einer anderen Person zweitrangig; sie ist nur dazu bestimmt, im Falle der Nichterfüllung der Zahlungspflichten durch den Steuerschuldner und nach Feststellung einer Unregelmäßigkeit (keine Ausweisung der Steuer auf der Rechnung, Kauf von Gegenständen ohne Rechnung usw.), die im allgemeinen durch eine Kontrolle bei dem Kunden des Steuerschuldners aufgedeckt wird, einzutreten.

(94) Selbst wenn also festgestellt wurde, daß der Steuerschuldner seinen Zahlungsverpflichtungen nicht nachgekommen ist, ist zu fragen, inwieweit die Gesamtschuldnerschaft des Empfängers in den einzelnen Situationen insbesondere dann, wenn er gutgläubig ist, in Anspruch genommen werden kann.

(95) In den genannten Fällen – keine Ausweisung der Steuer auf der Rechnung, Verkauf ohne Rechnung – kann eine Kollusion zwischen Verkäufer und Käufer nachgewiesen werden, nicht aber dann, wenn der Steuerpflichtige die dem Käufer bzw. Empfänger in Rechnung gestellte und von diesem korrekt abgezogene MWSt nicht an den Fiskus abgeführt hat. In diesem Falle, d. h. ohne Vorliegen einer Kollusion zwischen Lieferer und Kunden, ist besonders schwer zu verstehen, daß die geschuldete Steuer nur deshalb beim Kunden eingetrieben werden soll, weil der Steuerpflichtige gebietsfremd ist: Kommt nämlich ein Gebietsansässiger seinen Pflichten nicht nach, treiben die Mitgliedstaaten die geschuldete Steuer auch nicht bei dem Kunden ein, der sein Vorsteuerabzugsrecht korrekt ausgeübt hat.

(96) In der Praxis ist die Gesamtschuldnerschaft gemäß Artikel 21 bei anderen als den in Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b genannten Umsätzen offenbar nur von sehr geringem Nutzen, und zwar nicht nur wegen der geringen Zahl der Fälle, in denen sie zulässig ist, sondern auch wegen der Hindernisse bei ihrer Anwendung.

Abschnitt 3. Gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen

(97) Zur Lösung der mit der Beitreibung einer Forderung bei einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen natürlichen oder juristischen Person verbundenen Probleme können die Mitgliedstaaten neben einschlägigen bi- und multilateralen Abkommen auf die Richtlinie 76/308/EWG[9]) über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 73 v. 19. März 1976 und L 306 v. 30. November 1977) zurückgreifen. Der Anwendungsbereich dieser ursprünglich nur für EAGFL-Forderungen sowie Abschöpfungen und Zölle geltenden Richtlinie wurde mit der Richtlinie 79/1071/EWG[10]) auf die MWSt und mit der Richtlinie 92/108/EWG[11]) auf die Verbrauchsteuern ausgeweitet. Die Durchführungsmodalitäten wurden in der Richtlinie der Kommission 77/794/EWG[12]) festgelegt, die durch die Richtlinien 85/479/EWG und 86/489/EWG geändert wurde.

9) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 73 vom 19. März 1976, S. 18.
10) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften L 331 vom 27. Dezember 1979, S. 10.
11) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften L 390 vom 31. Dezember 1992, S. 124.
12) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften L 333 vom 24. Dezember 1977, S. 11.

(98) Die Richtlinie 76/308/EWG legt fest, welche Regeln in den einzelstaatlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften enthalten sein müssen, um in jedem Mitgliedstaat die Einziehung von in einem anderen Mitgliedstaat entstandenen Forderungen zu gewährleisten. Dazu können nicht nur Forderungen an den MWSt-Schuldner zählen, sondern auch solche an den Gesamtschuldner.

(99) Der Informationsaustausch und die entsprechend der Richtlinie getroffenen Maßnahmen erfolgen immer aufgrund einer Anfrage der ersuchenden Behörde. Die Richtlinie sieht eine gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in verschiedenen Schritten vor.

(100) Der Kommission liegen zwar nur sehr wenige einschlägige Informationen vor, aber die Mitgliedstaaten scheinen nicht oft auf diese Richtlinie zurückzugreifen bzw. unterscheiden in den von ihnen veröffentlichten Informationen nicht zwischen Anfragen aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften und solchen gemäß den von ihnen geschlossenen einschlägigen Abkommen.

(101) Dabei bewirken die Unternehmen schon seit langem Umsätze in Mitgliedstaaten, in denen sie nicht ansässig sind. Es ist daher zumindest überraschend, daß sich die Mitgliedstaaten um die Erhebung und den Austausch von Daten über Umsätze sorgen, die von zwar gebietsfremden, den Steuerbehörden aber immerhin bekannten Unternehmen bewirkt werden (innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen, die von anderen Mitgliedstaaten aus an im Inland mehrwertsteuerrechtlich registrierte Käufer bewirkt werden), ohne sich in der gleichen Weise für die Kontrolle der von Gebietsfremden bewirkten reinen Inlandsumsätze zu interessieren. Die unternehmensorientierten Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung wären jedoch vergeblich, wenn die geschuldete Steuer nicht auch tatsächlich eingezogen werden könnte. Ermittlungen in Betrugsfällen und deren Verfolgung sind nur dann wirklich sinnvoll, wenn sie zur Einziehung der geschuldeten Steuer führen. Unabhängig davon, ob die Unregelmäßigkeiten bei der Anwendung der Steuer durch zwischenstaatliche Verwaltungszusammenarbeit festgestellt wurden oder nicht, ob es um den Wiederverkauf im Inland von in einem anderen Mitgliedstaat erworbenen Gegenständen oder Dienstleistungen oder um einen als abziehbar ausgewiesenen Steuerbetrag geht – in jedem Falle muß der Fiskus des geschädigten Landes jede hinterzogene Steuer beitreiben können.

(102) Im Rahmen dieser Untersuchung zur Problematik des Schuldners der Steuer für von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkte Umsätze ist auch die Frage zu erörtern, ob die Mitgliedstaaten deshalb nicht auf die Verwaltungszusammenarbeit zurückgreifen, weil die von ihnen als Steuerschuldner angesehene Person notwendigerweise im Inland ansässig ist, oder weil sie Schwierigkeiten bei dieser gegenseitigen Unterstützung vermeiden möchten, indem sie systematisch eine im Inland ansässige oder bereits erfaßte Person als Steuerschuldner benennen.

(103) Unabhängig davon, wie diese Frage beantwortet wird, ist dafür zu sorgen, daß in allen Mitgliedstaaten Steuerschulden auch beglichen werden, ohne daß die im Hinblick darauf getroffenen Maßnahmen den Steuerpflichtigen, die als Gebietsfremde Umsätze bewirken, Nachteile bringen. Daß es so viele unterschiedliche Vorschriften in bezug auf gebietsfremde Steuerpflichtige gibt, ist sicherlich Ausdruck des Bemühens, die Beitreibung der Steuer zu gewährleisten, wenn sich auch die entsprechenden Maßnahmen in der Praxis als wenig wirksam erweisen. Zudem sind sie keineswegs so einfach und unmittelbar anwendbar, wie es die Mitgliedstaaten zugesagt hatten.

(104) Die Anwendung der Richtlinie 76/308/EWG ist jedoch besonders dann angezeigt, wenn sich die Forderung auf eine von einem Steuerpflichtigen geschuldete Steuer bezieht, der zwar im ersuchenden Mitgliedstaat nicht ansässig ist oder diesen verlassen hat, aber in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist.

(105) Es soll daher untersucht werden, wie die Anwendung dieser Richtlinie gefördert werden kann und welche Maßnahmen erforderlich sind, um ihre Wirksamkeit zu verbessern.

KAPITEL 4

Pflichten der Steuerschuldner im inneren Anwendungsbereich der Steuer (Artikel 22)

(106) Die Pflichten des Steuerschuldners sind in Abschnitt XIII der 6. Richtlinie festgelegt: Verpflichtungen im inneren Anwendungsbereich (Artikel 22) und Pflichten bei der Einfuhr (Artikel 23).

(107) Die Frage der Meldepflichten ist in dieser Untersuchung über den Steuerschuldner bei von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätzen angesichts der Probleme der betroffenen Wirtschaftsbeteiligten (gebietsfremde Steuerpflichtige, Steuervertreter, Empfänger des Umsatzes) bei der Feststellung der ihnen obliegenden Pflichten von wesentlicher Bedeutung.

(108) Zunächst wird allgemein erörtert, wer die Meldepflichten erfüllen muß und für welche Umsätze diese gelten (Abschnitt 1). Anschließend wird analysiert, welche Verpflichtungen dem gebietsansässigen Steuerpflichtigen obliegen (Abschnitt 2), welche Pflichten der Steuerpflichtige, der in einem Land als Gebietsfremder Umsätze bewirkt, und der Schuldner der auf diese Umsätze erhobenen Steuer haben (Abschnitt 3) und welche Pflichten dem Gesamtschuldner obliegen (Abschnitt 4).

Abschnitt 1. Anwendungsbereich von Artikel 22

(109) In bezug auf den Anwendungsbereich von Artikel 22 ist festzustellen, wer die betreffenden Verpflichtungen erfüllen muß und welche Umsätze zu melden sind.

Personen, die Meldepflichten erfüllen müssen

(110) Die Aufzeichnungs-, Melde- und Zahlungspflichten obliegen im Prinzip dem Steuerschuldner (Abschnitt XIII der 6. Richtlinie). Im inneren Anwendungsbereich sind nach den allgemeinen Vorschriften alle Umsätze steuerpflichtig, die von Steuerpflichtigen bewirkt werden (Artikel 2: Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen; Artikel 28a Absatz 1: Innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen). Steuerschuldner ist in diesen Fällen in der Regel der Steuerpflichtige, der die steuerpflichtige Leistung oder den steuerpflichtigen Erwerb bewirkt (Artikel 21). Nur in Abweichung von diesen allgemeinen Bestimmungen kann eine andere Person als der Steuerpflichtige als Steuerschuldner bestimmt werden, ebenso wie Nichtsteuerpflichtige nur nach Maßgabe von Sonderregelungen steuerpflichtige Umsätze bewirken können. Diese Konstruktion von Regelfall und Ausnahmen spiegelt sich auch im Aufbau von Artikel 22 wider.

(111) Die Meldepflichten (Absätze 1, 2, 4, 6), Fakturierungspflichten (Absatz 3) und Zahlungspflichten (Absatz 5) sind grundsätzlich vom Steuerschuldner zu erfüllen.

(112) Diese Pflichten werden Personen auferlegt, die nach Artikel 21 anstelle des Steuerpflichtigen als Steuerschuldner oder Gesamtschuldner angesehen werden. Dieselben Pflichten treffen nach den Paragraphen 10 und 11 nichtsteuerpflichtige Personen, die innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen bewirken. Auf den Sonderfall der nichtsteuerpflichtigen Personen wird im folgenden allerdings nicht eingegangen.

(113) Durch den Bezug auf „jeden Steuerpflichtigen" folgt Artikel 22 (1) bis (6) dem Grundsatz von Artikel 21, wonach die Steuer für einen steuerbaren Umsatz von dem Steuerpflichtigen geschuldet wird, der den Umsatz bewirkt. (vgl. Überschrift von Abschnitt XIII „Pflichten der Steuerschuldner").

(114) Jedoch können die Mitgliedstaaten von diesem Grundsatz abweichen, wenn der Steuerpflichtige nicht gebietsansässig ist. Artikel 22 Absatz 7 verlangt aber von den Mitgliedstaaten bei Ausnahmen hinsichtlich der Bestimmung des Steuerschuldners auch entsprechende Konsequenzen in bezug auf die Person, die die Erklärungspflichten zu erfüllen hat, zu ziehen.

Räumlicher Anwendungsbereich

(115) Artikel 22 und insbesondere Absatz 1 erlauben keine direkte Abgrenzung des räumlichen Geltungsbereichs der Pflichten der Steuerpflichtigen. So ist zu fragen, ob diese Pflichten auf im Inland bewirkte Umsätze beschränkt sind oder ob sie für alle Umsätze gelten, wo auch immer sie besteuert werden.

(116) Absatz 1 bezieht sich nicht auf die von dem Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze, sondern auf dessen Eigenschaft als Steuerpflichtiger und könnte daher strenggenommen – ohne Berücksichtigung der Überschrift – dahingehend ausgelegt werden, daß jeder Steuerpflichtige im Sinne von Artikel 4 den Beginn seiner Tätigkeit unabhängig davon anzeigen muß, ob diese im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland ausgeübt wird.

(117) Den Besteuerungsgrundsätzen der 6. Richtlinie zufolge hängen die Pflichten im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen von deren räumlicher Zuordnung ab. Artikel 22 legt also fest, welche Verpflichtungen in dem Mitgliedstaat zu erfüllen sind, in dessen Inland der Steuerpflichtige besteuerte Umsätze bewirkt (die Pflichten obliegen dem Steuerschuldner, welcher der Steuerpflichtige selbst oder eine andere Person sein kann), oder Umsätze, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen.

Schlußfolgerungen

(118) Artikel 22 erlegt folgenden Personen Meldepflichten auf:

- dem Steuerpflichtigen, der steuerbare Umsätze bewirkt, für die er die Steuer schuldet,
- der Person, die für einen von einem nicht ansässigen Steuerpflichtigen bewirkten Umsatz als Steuerschuldner bestimmt wurde.

Diese Pflichten sind nur in dem Mitgliedstaat und nur für die steuerbaren Umsätze zu erfüllen, deren Ort in dem betreffenden Land gelegen ist oder die dort das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen.

Abschnitt 2. Verpflichtungen der gebietsansässigen Steuerpflichtigen

(119) Wird ein steuerbarer Umsatz in einem Mitgliedstaat von einem dort ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt, so ist dieser immer der Steuerschuldner und muß dementsprechend alle Pflichten gemäß Artikel 22 erfüllen, und zwar sowohl für seine im Mitgliedstaat der Niederlassung bewirkten Umsätze als auch für die im Ausland bewirkten Umsätze, die ihm das Recht auf Vorsteuerabzug im Niederlassungsmitgliedstaat eröffnen.

(120) Artikel 22 nennt folgende Pflichten:

- Meldung der Aufnahme, des Wechsels und der Beendigung der Tätigkeit als Steuerpflichtiger und Meldung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen (Artikel 22.1.a und b): Die Steuerbehörden erfahren so, welche Wirtschaftsbeteiligten in ihrem Hoheitsgebiet steuerbare Umsätze oder innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen bewirken, und sie können auch feststellen, welche Steuerpflichtigen keine Umsätze mehr bewirken, die ihnen in dem betreffenden Land das Vorsteuerabzugsrecht eröffnen.
- Steuerpflichtige, die Umsätze bewirken, für die eine Registrierung erforderlich ist, müssen eine individuelle Umsatzsteuer-Identifikationsnummer führen (Artikel 22.1.c).
- Führen von Aufzeichnungen, die so ausführlich sind, daß sie die Anwendung der MWSt und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen (Artikel 22.2.a) und Führen besonderer Register (Artikel 22.2.b) über Material, das für Lohnveredelungen

verwendet wird und über Gegenstände, die für Zwecke einer der innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. dem innergemeinschaftlichen Erwerb nicht gleichgestellten Verbringung versandt oder befördert werden.

- Ausstellung einer bestimmte Angaben enthaltenden Rechnung oder eines an ihre Stelle tretenden Dokuments für Umsätze, die für einen anderen Steuerpflichtigen, eine nichtsteuerpflichtige juristische Person oder – bei Fernverkäufen – eine Privatperson bewirkt werden, sowie für Vorauszahlungen, die vor Abschluß des Umsatzes geleistet werden (Artikel 22.3.a).
- Einreichung einer periodischen Steuererklärung (Artikel 22.4), anhand deren festgestellt werden kann:
  - Betrag der fälligen Steuer,
  - Betrag der abziehbaren Vorsteuer,
  - ggf. Gesamtwert der Umsätze, auf die sich diese Steuern und Abzüge beziehen, und Wert der befreiten Umsätze.

    Hier muß ein Steuerpflichtiger ggf. Umsätze im Sinne von Artikel 17.3.a angeben, d. h. im Ausland bewirkte Umsätze, die im Inland ein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen.
- Entrichtung des Netto-Mehrwertsteuerbetrags bei der Abgabe der periodischen Steuererklärung (Artikel 22.5).
- Falls von dem betreffenden Mitgliedstaat verlangt, Erklärung mit Angaben über sämtliche Umsätze des vorangegangenen Jahres (Artikel 22.6.a).
- Einreichung einer Aufstellung der Erwerber mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, denen der Steuerpflichtige im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Umsatzes Gegenstände geliefert hat (Artikel 22.2.b).
- Weitere Pflichten, falls der betreffende Mitgliedstaat solche unter Beachtung der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen im Inland und zwischen Mitgliedstaaten bewirkten Umsätze vorsieht, um die korrekte Erhebung der Steuer zu gewährleisten und Steuerhinterziehungen zu vermeiden (Artikel 22.8).

(121) Die oben genannten Pflichten haben grundsätzlichen Charakter: Die Mitgliedstaaten können, mit anderen Worten, bestimmte Kategorien von Steuerpflichtigen, insbesondere solche, die nur befreite Umsätze bewirken, von bestimmten oder allen Pflichten befreien (Artikel 22.9).

Abschnitt 3. Gebietsfremder Steuerpflichtiger

(122) Es ist keine Frage, wer die in Artikel 22 festgelegten Pflichten zu erfüllen hat, wenn der Steuerschuldner gebietsansässig ist. Ihm obliegen in diesem Fall alle in den Absätzen 1 bis 6 genannten Pflichten.

(123) Sehen die Mitgliedstaaten jedoch gemäß Artikel 21 vor, daß die Steuer nicht von dem Steuerpflichtigen geschuldet wird, der den Umsatz bewirkt, ist festzulegen, wie die allgemeinen Meldepflichten zwischen dem Steuerschuldner und dem gebietsfremden Steuerpflichtigen aufzuteilen sind.

(124) Artikel 22 sieht zwar in den Absätzen 1 bis 6 nur Verpflichtungen für „jeden Steuerpflichtigen" vor, Absatz 7 fordert jedoch von den Mitgliedstaaten, „die erforderlichen Maßnahmen [zu ergreifen], damit die Personen, die nach Artikel 21 Ziffer 1 Buchstabe a und b anstelle eines im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen als Steuerschuldner angesehen werden oder die die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten haben, die vorstehend erwähnten Verpflichtungen zur Erklärung und Zahlung erfüllen."

(125) Ähnlich lauten Artikel 22 Absatz 10 in bezug auf den innergemeinschaftlichen Erwerb durch nichtsteuerpflichtige juristische Personen und Artikel 22 Absatz 11 in bezug auf den Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren und neuer Fahrzeuge (nicht der allgemeinen Regelung unterliegende Erwerbe).

Verpflichtungen der Steuerschuldner

(126) Aus Artikel 22 Absatz 7 läßt sich nur schwer unmittelbar bestimmen, wie weit die Verpflichtungen gehen, die die Mitgliedstaaten dem Schuldner der Steuer für einen von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsatz auferlegen können.

(127) Es wäre nämlich zu fragen, welche „Verpflichtungen zur Erklärung" (Meldepflichten) gemeint sind und insbesondere, ob darunter auch Buchführung und die Ausstellung von Rechnungen fallen können.

(128) Nimmt man Artikel 22 Absatz 7 wörtlich, dann erfaßt er nicht die Absätze 2 Buchstabe a und 3, die keine Meldepflichten im eigentlichen Sinne festlegen, auch wenn die Kontrolle der gemeldeten Umsätze in der Praxis nicht ohne Rechnungen möglich ist, die die betreffenden Käufe und Verkäufe belegen und die Feststellung des Betrags der fälligen bzw. abzuziehenden Steuer erlauben.

(129) Hier wird daher angenommen, daß alle Meldepflichten und ihnen gleichgestellte Pflichten (Buchführung und Rechnungsausstellung) anstelle des gebietsfremden Steuerpflichtigen vom Steuerschuldner zu erfüllen sind.

Verpflichtungen des gebietsfremden Steuerpflichtigen und des Steuerschuldners sowie Ort, an dem sie zu erfüllen sind

(130) Nehmen die Mitgliedstaaten die in Artikel 21 gebotenen Wahlmöglichkeiten hinsichtlich der Bestimmung des Steuerschuldners in Anspruch, müssen sie auch hinsichtlich der Pflichten der Steuerschuldner gemäß Artikel 22 entsprechende Bestimmungen erlassen.

Meldepflichten im Mitgliedstaat der von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze

(131) Der Steuerschuldner muß in dem Land die Steuererklärung einreichen und die Steuern entrichten, in dem die steuerbaren Umsätze als bewirkt gelten.

(132) Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige, der den Umsatz bewirkt, gebietsansässig oder gebietsfremd ist. Nutzen die Mitglied-

staaten die in Artikel 21 gebotenen Wahlmöglichkeiten und bestimmen sie eine andere Person als den Steuerpflichtigen als Steuerschuldner, so obliegen diesem die Melde- und Zahlungspflichten in dem Land, in dem der betreffende Umsatz bewirkt wird.

(133) Wird die Steuer also nicht von dem Steuerpflichtigen geschuldet, muß er in dem Land, in dem er als Gebietsfremder steuerbare Umsätze bewirkt, diese Pflichten auch nicht erfüllen.

(134) Erwirbt der gebietsfremde Steuerpflichtige jedoch in dem Mitgliedstaat, in dem er Umsätze bewirkt, für die er nicht die Steuer schuldet, Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke steuerbarer Umsätze in dem Mitgliedstaat seiner Niederlassung, welche Meldepflichten sind ihm dann zum Nachweis seines Rechts auf Vorsteuerabzug aufzuerlegen? Insbesondere ist zu fragen, ob der Mitgliedstaat, in dem die Steuer zu entrichten ist, z. B. verlangen kann, daß über alle im Lande der Niederlassung bewirkter Umsätze Buch geführt wird, für deren Zwecke mit der MWSt belastete Vorumsätze geltend gemacht wurden.

Meldepflichten im Mitgliedstaat der Niederlassung

(135) Ein Steuerpflichtiger, der als Gebietsfremder in einem Mitgliedstaat Umsätze bewirkt, muß weiterhin im Mitgliedstaat seiner Niederlassung den Betrag der abzuziehenden Vorsteuer begründen, indem er den Wert seiner im Ausland wirkten Umsätze meldet, die ein Vorsteuerabzugsrecht gemäß Artikel 17 Absatz 3 eröffnen.

Abschnitt 4. Pflichten der Personen, die die Steuer gesamtschuldnerisch entrichten müssen

(136) Artikel 22 Absatz 7 schreibt den Mitgliedstaaten ferner vor, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, damit Personen, die die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten haben, ihre Verpflichtungen auch erfüllen. Aus Absatz 7 ergibt sich, daß der Gesamtschuldner nur die ihm in dieser Eigenschaft obliegenden Zahlungspflichten erfüllen muß, denn dem Steuerschuldner und dem Gesamtschuldner können nicht dieselben Plichten auferlegt werden: Es ist gerechtfertigt, die für die Anwendung der Steuer erforderlichen Melde- und Zahlungspflichten zwar dem Steuerschuldner aufzuerlegen, nicht aber der Person, die die Steuer nur gesamtschuldnerisch entrichten muß. Nach Auffassung der Kommission kann nur die Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer der Person auferlegt werden, die zusammen mit dem Steuerschuldner gesamtschuldnerisch haftet vernünftigerweise kann eine spezifische Erklärung einer Person auferlegt werden, die nicht über alle materiellen Informationen verfügt, um einer solchen Verpflichtung nachzukommen und die einzig und allein zur Sicherung des Zahlungsanspruchs des Fiskus dient.

TITEL II

Mittel zur Bewältigung der von den Wirtschaftsteilnehmern begegneten Schwierigkeiten

(137) Die Art und Weise, wie die Mitgliedstaaten die Artikel 21 und 22 der 6. Richtlinie anwenden, ist für die Wirtschaftsteilnehmer, die in einem Mitgliedstaat Umsätze bewirken, in dem sie nicht niedergelassen sind, nicht immer ohne weiteres nachvollziehbar. Es empfiehlt sich daher, für die Wirtschaftsteilnehmer eine bestimmte Anzahl von Schlußfolgerungen zu entwickeln sowie Schritte der Vereinfachung auszuarbeiten, gleichzeitig aber den Mitgliedstaaten eine effiziente Kontrolle dieser von nichtansässigen Steuerpflichtigen ausgeführten Umsatzgeschäften zu garantieren.

KAPITEL 1

Von den Wirtschaftsteilnehmern begegnete Schwierigkeiten

(138) Wenn Steuerpflichtige steuerbare Umsatzgeschäfte in einem Mitgliedstaat ausführen, in dem sie nicht ansässig sind, werden sie nicht nur mit dem Problem der Bestimmung des Steuerschuldners, sondern auch mit Konsequenzen in bezug auf die Erklärungspflichten und die Modalitäten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug konfrontiert, die sich beachtlich zwischen den Mitgliedstaaten unterscheiden, einschließlich der Fälle, in denen die Mitgliedstaaten eine und dieselbe Person als Steuerschuldner vorsehen.

Abschnitt 1. Bestimmung des Steuerschuldners

(139) Jedem Steuerpflichtigen, der zum ersten Mal Umsätze in einem Mitgliedstaat bewirkt, in dem er nicht ansässig ist, stellt sich das Problem, wer als Steuerschuldner für diese Umsätze zu bestimmen ist.

(140) Da Artikel 21 den Mitgliedstaaten verschiedene Möglichkeiten zur Bestimmung des Steuerschuldners bei Umsätzen gebietsfremder Steuerpflichtiger bietet, finden die Wirtschaftsteilnehmer in jedem Mitgliedstaat eine andere Situation vor.

(141) Ein Unternehmen, das gleichartige Umsätze in mehreren Mitgliedstaaten bewirkt, muß daher unterschiedliche Verfahren zur Abwicklung seiner Geschäfte vorsehen, je nachdem, welche Person als Steuerschuldner gilt.

(142) Da die Bestimmung des Steuerschuldners zudem von der Art des bewirkten Umsatzes abhängt, stellt sich dem gebietsfremden Steuerpflichtigen jedesmal, wenn er eine andere Art von Umsatz tätigt, für die eine andere Kategorie von Steuerschuldner in Frage kommt, das Problem, wer im konkreten Fall die Steuer schuldet.

(143) Die Umsetzung von Artikel 21 in den Mitgliedstaaten führt daher dazu, daß die Wirtschaftsteilnehmer nicht nur bei Aufnahme ihrer Tätigkeit in einem Mitgliedstaat mit dem Problem der Bestimmung des Steuerschuldners konfrontiert sind, sondern jedesmal, wenn sie in dem betreffenden Mitgliedstaat Umsätze einer anderen Kategorie bewirken. Überschaubarer wird die Lage nur, wenn die Optionen, von denen die Mitgliedstaaten in ihrer Rechtsordnung Gebrauch machen, eingeschränkt werden und wenn dafür gesorgt wird, daß das Prinzip der Schuldnergleichheit gewahrt ist.

Abschnitt 2. Der gebietsfremde Steuerpflichtige als Steuerschuldner

(144) In den Fällen, in denen der gebietsfremde Steuerpflichtige selbst die Steuer schuldet, besteht nach Ansicht der Wirtschaftsteilnehmer aufgrund der Sprachbarrieren und der nicht zwingend vorgeschriebenen Kontaktstelle vor Ort nicht nur die Schwierigkeit, sich vor Aufnahme der Tätigkeit zu informieren. Problematisch ist auch die Erfüllung der Registrierungsformalitäten und der Erklärungs- und Zahlungspflichten.

(145) Andererseits wird auf diese Weise auch der Kostenaufwand reduziert, da der gebietsfremde Steuerpflichtige allein für die Entrichtung der Mehrwertsteuer verantwortlich ist und ihm keine Mittelsperson die Kosten für die Haftungsübernahme anlastet.

(146) Die von einigen Mitgliedstaaten verlangte Sicherheitsleistung in den Fällen, in denen der gebietsfremde Steuerpflichtige selbst die Steuer schuldet, stellt allerdings eine zusätzliche Belastung dar.

(147) Die Wirtschaftsteilnehmer können zudem in allen Fällen, in denen sie selbst die Steuer schulden, die Mehrwertsteuer, mit denen Gegenstände und Dienstleistungen im Inland belastet sind, in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen von der geschuldeten Steuer abziehen. Dies ist ein für die Liquidität des Unternehmens nicht zu unterschätzender Vorteil, auch wenn der gebietsfremde Steuerpflichtige über ein Steuerguthaben verfügt, da „interne" Erstattungen in der Regel schneller erfolgen als Erstattungen nach der Achten und Dreizehnten Richtlinie.

Abschnitt 3. Der Steuervertreter als Steuerschuldner

(148) Die Schwierigkeiten, denen sich die Wirtschaftsteilnehmer gegenübersehen, sind hauptsächlich auf die sehr unterschiedlichen Voraussetzungen und Verfahren für die Bestellung des Steuervertreters und den Umfang seiner Rechte und Befugnisse zurückzuführen.

(149) Die Verfahren für die Bestellung des Steuervertreters sind in den Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich. Diese Uneinheitlichkeit (Unterlagen, Personen, die für die Bestellung des Steuervertreters zuständig sind, Voraussetzungen für die Bestellung zum Steuervertreter usw.) führt dazu, daß diese Verfahren nicht genau eingehalten werden und die Wirtschaftsteilnehmer dadurch in komplizierte Steuerverhältnisse geraten, wenn sie in mehreren Mitgliedstaaten, in denen sie nicht niedergelassen sind, steuerpflichtige Umsätze bewirken.

(150) Der Haftungsumfang des Steuervertreters hat in erster Linie zur Folge, daß dieser sein Haftungsrisiko für Umsätze, die ihm vom gebietsfremden Steuerpflichtigen möglicherweise nicht mitgeteilt worden sind, auf seinen Kunden finanziell überwälzt.

(151) Die mit der Steuervertretung verbundenen Kosten erhöhen sich zudem noch dadurch daß die Sicherheitsleistung, die einige Mitgliedstaaten vom Steuervertreter verlangen, ebenfalls von dem gebietsfremden Steuerpflichtigen finanziert wird.

(152) In einigen Fällen ist es für gebietsfremde Steuerpflichtige, insbesondere für KMU, aufgrund des Haftungsumfangs des Steuervertreters sehr schwer, jemanden zu finden, der bereit ist, sie steuerlich zu vertreten. Hinzu kommt, daß manche Mitgliedstaaten die Bestellung eines MWSt-Vertreters als Kriterium für die Begründung einer Betriebsstätte im Hinblick auf die direkten Steuern ansehen. Solche Bestimmungen nehmen gebietsfremden Steuerpflichtigen jede Motivation, in diesen Mitgliedstaaten tätig zu werden.

(153) Auch wenn diese Schwierigkeiten mitunter dazu führen, daß gebietsfremde Steuerpflichtige einfach darauf verzichten, in anderen Mitgliedstaaten tätig zu werden, werden dadurch die beiden wesentlichen Vorteile der Steuervertretung nicht zunichte gemacht:

- Der gebietsfremde Steuerpflichtige hat im Mitgliedstaat der Besteuerung einen Vertreter, der die Landessprache beherrscht und mit den dortigen Verfahren vertraut ist.
- Statt des Erstattungsverfahrens nach der Achten und Dreizehnten Richtlinie kann die Vorsteuer im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen abgezogen werden.

Abschnitt 4. Der Empfänger als Steuerschuldner

(154) Steuerpflichtige, die in einem Mitgliedstaat steuerpflichtige Umsätze bewirken, in dem sie nicht niedergelassen sind, sind übereinstimmend der Ansicht, daß die Bestimmung des Empfängers als Steuerschuldner für die Erfüllung der Meldepflichten die einfachste Lösung darstellt. Die gebietsfremden Steuerpflichtigen sind auf diese Weise von sämtlichen Pflichten im Mitgliedstaat der Umsätze entbunden, da die Erklärung und Entrichtung der Steuer vom Empfänger vorgenommen wird.

(155) Kritisiert wird hingegen, daß das Abzugsrecht nur im Wege der Erstattung nach der Achten und Dreizehnten Richtlinie wahrgenommen werden kann. Dies bedeutet aufgrund der Erstattungsfristen eine Vorfinanzierung der Steuer über einen langen Zeitraum.

(156) Nicht selten sehen sich die Wirtschaftsbeteiligten zudem in der Praxis gezwungen, Steuerberater vor Ort in Anspruch zu nehmen, die ihnen bei ihren Mehrwertsteuererstattungsanträgen behilflich sind. Die Bestimmung des Empfängers als Steuerschuldner mit dem daraus folgenden Erstattungsverfahren bedeutet für den gebietsfremden Steuerpflichtigen nicht automatisch, daß er auf die Dienste eines Vertreters vor Ort verzichten kann, die er entsprechend vergüten muß.

(157) Abschließend sei darauf hingewiesen, daß die systematische Bestimmung des Empfängers als Steuerschuldner für Umsätze eines gebietsfremden Steuerpflichtigen dazu führt, daß eine Vorfinanzierung der Steuer von dem Zeitpunkt an, in dem sie an den Lieferanten gezahlt wird, bis zu dem Zeitpunkt, an dem sie abgezogen wird, vollständig wegfällt mit der Folge, daß die Kosten eines bei einem gebietsfremden Lieferanten

getätigten Erwerbs im Verhältnis zu den Kosten eines Inlandserwerbs sinken, was letzten Endes dem Prinzip der fraktionierten Steuerzahlung zuwiderläuft.

KAPITEL 2

Mittel zur Vereinfachung

(158) Die folgenden Denkanstöße befassen sich mit der Frage, wie die Besteuerung der von gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze vereinfacht und die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten intensiviert werden kann.

Besteuerungsmodalitäten

(159) Als erstes soll jedoch der bei der Annahme der Vereinfachungsrichtlinie (92/111/EWG) im Dezember 1992 durch die Kommission eingegangenen Verpflichtung entsprochen werden, dem Rat einen Bericht über die steuerliche Vertretung vorzulegen. Diese Verpflichtung ist in einer Erklärung zum Protokoll der Sitzung des Rates vom 14. Dezember 1992 enthalten und lautet wie folgt:

„Die Kommission wird dem Rat vor Ende Februar 1993 auf der Grundlage der Angaben, die ihr von den Mitgliedstaaten vor dem 31. Dezember 1992 mitgeteilt werden, einen Bericht über die von den Mitgliedstaaten zur Umsetzung des Begriffs des steuerlichen Vertreters vorgesehenen Modalitäten vorlegen, und sie wird erforderlichenfalls Vorschlage zur Harmonisierung der einschlägigen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten unterbreiten. Bis zur Vorlage dieses Berichts und gegebenenfalls dieser Vorschläge für gemeinschaftliche Vorschriften treffen die Mitgliedstaaten alle erforderlichen Maßnahmen, um eine richtige und einfache Anwendung der in dieser Richtlinie vorgesehenen Bestimmungen über die Benennung eines steuerlichen Vertreters sicherzustellen."

(160) Bei den Beratungen der Richtlinie 92/111/EWG hatte die Kommission eine völlige Neufassung der Bestimmungen zum Steuerschuldner vorgeschlagen, weil sich diese als eine der Hauptursachen für die Schwierigkeiten der Wirtschaftsbeteiligten bei der Erfüllung ihrer Verpflichtungen in einem Mitgliedstaat, in dem sie nicht ansässig sind, erwiesen hatten.

(161) Der Rat ist dem Vorschlag der Kommission nicht gefolgt und hat Artikel 21 nur hinsichtlich der Behandlung der Dreiecksgeschäfte geändert, während die anderen seit dem Inkrafttreten der 6. Richtlinie gültigen Bestimmungen beibehalten wurden. Da das Konzept des steuerlichen Vertreters nur einen Teil der Problematik darstellt, der sich die Wirtschaftsbeteiligten bei der Bestimmung des Steuerschuldners gegenübersehen, orientiert sich die vorliegende Analyse an den allgemeinen Vorgaben des Artikels 21.

Verwaltungszusammenarbeit und Amtshilfe

(162) Die vorliegenden Vorschläge sollen in eine intensivere Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden integriert werden. Seit dem 1. Januar 1993 besteht zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten auf der Grundlage der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung*) ein gemeinsames Informationsaustausch-System über innergemeinschaftliche Umsätze. Dieses System, genannt MIAS (Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem), wurde zwar hauptsächlich für die einzelstaatlichen Verwaltungen konzipiert, bietet aber auch Anwendungsmöglichkeiten für Unternehmer wie beispielsweise die Überprüfung einer bestimmten Umsatzsteuer-Indentifikationsnummer.

(163) Die Schaffung eines Netzes zentraler Verbindungsbüros, die für Fragen im Bereich der Verwaltungszusammenarbeit zuständig sind, hat die Entwicklung der Kontakte zwischen den Mitgliedstaaten auf diesem Gebiet begünstigt. Die Einrichtung einer einzigen Kontaktstelle trägt zur Vermeidung der mit der Verteilung der Kompetenzen innerhalb der Mitgliedstaaten verbundenen Schwierigkeiten bei – je nach Lokalisierung der Steuerpflichtigen, der Natur des Gesuchs, etc. ... – und gewährleistet eine schnelle Übermittlung und Behandlung der Amtshilfeersuchen.

(164) Die Mitgliedstaaten haben bereits in verschiedenen Gremien den Wunsch geäußert, über die Vorschriften der Verordnung hinaus, auch die anderen derzeit verfügbaren Rechtsinstrumente für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Amtshilfe systematisch zu nutzen. So sollte die Amtshilferichtlinie[13]) häufiger für die Mehrwertsteuerkontrolle herangezogen werden, da sie die Möglichkeit eines automatischen oder spontanen Informationsaustauschs sowie eines Informationsaustauschs auf Antrag bietet. Diese verschiedenen Möglichkeiten werden zur Zeit im Rahmen des Ständigen Ausschusses für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden geprüft. Die von der Kommission festgestellten Benutzeranforderungen wurden von den Mitgliedstaaten bereits sehr positiv aufgenommen.

(165) Ferner halten die Mitgliedstaaten es für erforderlich, die Richtlinie[14]) über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen wieder mehr zu nutzen.

Vereinfachungsmaßnahmen und ihre Grenzen

(166) Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß die hier angestrebten Vereinfachungen mit den Besteuerungsgrundsätzen der Mehrwertsteuer-Übergangsregelung kollidieren. Die Lösungen, die in diesem Rahmen den Wirtschaftsbeteiligten angeboten werden können, sind notwendigerweise sehr partiell, da jede grundlegende Änderung wesentliche Prinzipien des

*) Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar. 1992, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften L 24 vom 01. Januar 1992.

13) Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften L 336 vom 27. Dezember 1977, S. 15.

14) Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften L 073 vom 19. März 1976.

derzeitigen Systems verletzen würde, insbesondere was die Bestimmung des Ortes der steuerpflichtigen Umsätze sowie die Unmöglichkeit für einen Steuerpflichtigen anbelangt, sein Recht auf Vorsteuerabzug in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben als in dem, in dem die Steuer in Rechnung gestellt wurde.

(167) Ziel ist es daher, die wesentlichen Hemmnisse abzubauen, denen sich Steuerpflichtige gegenübersehen, wenn sie Umsätze in einem Mitgliedstaat bewirken, in dem sie nicht ansässig sind:

– zu unterschiedliche Verpflichtungen in den verschiedenen Mitgliedstaaten;
– zu unterschiedliche Verpflichtungen innerhalb eines Mitgliedstaats für Umsätze, für die unterschiedliche Personen die Steuer schulden;
– im Verhältnis zu den Umsätzen, insbesondere für die kleinen und mittleren Unternehmen, zu aufwendige oder kostspielige Verpflichtungen;
– erhebliche Finanzierungskosten aufgrund der Erstattungsfristen in den Mitgliedstaaten bei Inanspruchnahme der 8. und 13. Richtlinie.

(168) Wie bereits erwähnt (vgl. §138), stehen die Wirtschaftsbeteiligten im wesentlichen vor zwei Problemen: Bestimmung der Person des Steuerschuldners und, wenn der Steuerschuldner feststeht, Erfüllung der diversen, aufwendigen Steuerformalitäten.

(169) Um dem abzuhelfen, empfiehlt es sich,

– ungeachtet des Mitgliedstaats, in dem die Steuer geschuldet wird, eine Person als Regelsteuerschuldner zu bestimmen;
– die verschiedenen Pflichten und Verfahren, die den Steuerpflichtigen in den Mitgliedstaaten auferlegt werden, in denen sie nicht ansässig sind, zu vereinfachen und anzugleichen.

(170) Gleichzeitig müssen den Mitgliedstaaten selbstverständlich die Steuereinnahmen garantiert werden, die ihnen zukommen, und Kontrollmöglichkeiten und eine angemessene gegenseitige Unterstützung geboten werden.

Abschnitt 1. Der Regelsteuerschuldner

(171) Die Person, die in der Regel die Steuer schuldet, muß einer der folgenden Kategorien zuzuordnen sein:

– gebietsfremder Steuerpflichtiger,
– Empfänger,
– Steuervertreter, unabhängig davon, ob es sich um eine vollständige oder „vereinfachte" steuerliche Vertretung handelt, wie sie in gewissen Mitgliedstaaten angewendet wird.

(172) Auch wenn sich der Regelsteuerschuldner nicht unabhängig von den jeweiligen Umsätzen bestimmen läßt, muß es möglich sein:

– die Kosten der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen in einem Mitgliedstaat, in dem er nicht ansässig ist, zu senken;
– die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts im Wege der Anrechnung zu begünstigen, um den Rückgriff auf die in der 8. und 13. Richtlinie vorgesehenen Erstattungsverfahren zu vermeiden;
– eine Wettbewerbsgleichheit zwischen den Umsätzen ansässiger und nichtansässiger Steuerpflichtiger zu erhalten.

Umsätze nach Artikel 21.1.a mit Ausnahme von Dreiecksgeschäften

(173) Für diese Umsätze sollte vorgesehen werden, daß der nicht ansässige Steuerpflichtige selbst die Steuer schuldet.

(174) Diese Lösung entspricht am ehesten den Erwartungen der Wirtschaftsbeteiligten hinsichtlich der Bestimmung eines Regelsteuerschuldners für den größten Teil der steuerpflichtigen Umsätze in allen Mitgliedstaaten, da nur die im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts ausgeführten Lieferungen von Waren und die in den Artikeln 9.2.e und 28b Teile C, D und E genannten Dienstleistungen davon ausgeschlossen sind. Die anderen möglichen Steuerschuldner sind aus folgenden Gründen auszuschließen.

(175) Der Empfänger kann nicht grundsätzlich als Steuerschuldner bestimmt werden, da einerseits der gebietsfremde Steuerpflichtige gezwungen wäre, die in der 8. und 13. Richtlinie vorgesehenen Erstattungsverfahren anzuwenden, um sein Vorsteuerabzugsrecht auszuüben, und andererseits Grundprinzipien der Mehrwertbesteuerung (Fakturierung durch den Lieferanten und Abzug durch den Käufer) in Frage gestellt würden, was zu einer Einzelhandelsteuer führen würde, allerdings nur, wenn der Lieferer der Waren oder der Erbringer der Dienstleistungen nicht im Land ansässig ist.

(176) Die Lösung, nach der prinzipiell der Steuervertreter Steuerschuldner wäre, ist auch nicht zufriedenstellend.

(177) Bei der herkömmlichen steuerlichen Vertretung führt die Haftung des Vertreters für die Entrichtung der Steuer für alle Umsätze des gebietsfremden Steuerpflichtigen zu einer beträchtlichen Erhöhung der Kosten des Steuerpflichtigen. In gewissen Fällen hat dies sogar zur Folge, daß der gebietsfremde Steuerpflichtige niemanden findet, der zur Übernahme der steuerlichen Vertretung bereit ist.

(178) In einigen Mitgliedstaaten gelten gebietsfremde Steuerpflichtige überdies als niedergelassen, wenn sie einen Steuervertreter bestellt haben. Dies hat nicht nur für die Mehrwertsteuer, sondern auch für die direkten Steuern weitreichende Folgen (Buchführungspflicht der Betriebsstätte, Gewinnfeststellung, Zuordnung der Gemeinkosten, Entrichtung lokaler Steuern usw.). In manchen Fällen ziehen es Unternehmen daher vor, von einer Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat abzusehen, um sich mit diesen Schwierigkeiten nicht auseinandersetzen zu müssen.

(179) Nach Auffassung der Wirtschaftsbeteiligten (vgl. § 154) ist die steuerliche Vertretung deshalb von Interesse, weil sie es dem gebietsfremden Steuerpflichtigen erlaubt, seine Meldepflichten zufriedenstellend in einem Mitgliedstaat zu erfüllen, in dem er nicht ansässig ist.

(180) Die Benennung eines steuerlichen Vertreters als Steuerschuldner und folglich Verantwortlichen für die Zahlung der Steuer für alle von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze mit allen finanziellen Auswirkungen, die sich daraus ergeben, ist jedoch zur Lösung des praktischen Problems der materiellen Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen unverhältnismäßig.

Umsätze nach Artikel 21.1.b und Dreiecksgeschäfte

(181) Sofern ein gebietsfremder Steuerpflichtiger nur Umsätze im Sinne von Artikel 21.1.b oder Dreiecksgeschäfte bewirkt, kann der Empfänger als die Person betrachtet werden, die prinzipiell Steuerschuldner ist. Damit läßt sich vermeiden, daß sich der Steuerpflichtige lediglich zur Ausführung dieser Art von Umsätzen steuerlich erfassen lassen muß.

(182) Allerdings sind diese Ausnahmen von der Regel, daß der nichtansässige Steuerpflichtige selbst Steuerschuldner für die von ihm ausgeführten Umsätze ist, dann nicht mehr gerechtfertigt, wenn dieser Steuerpflichtige schon aufgrund anderer Umsätze im Inland gemäß Artikel 21.1.a Steuerschuldner ist.

(183) In diesem Fall erlaubt das Prinzip der Schuldnergleichheit, das entweder im betreffenden Mitgliedstaat zwingend vorgeschrieben ist oder als Option besteht,

— dem Steuerpflichtigen, der mehrere Arten von Umsätzen bewirkt, von einer Bestimmung des Steuerschuldners je nach Art des ausgeführten Umsatzes abzusehen;

— den gebietsfremden Steuerpflichtigen und den gebietsansässigen Steuerpflichtigen gleichzubehandeln.

(184) Nicht zuletzt ziehen es die Steuerpflichtigen mitunter aus geschäftlichen Gründen vor, selbst die Steuer für Umsätze zu schulden, für die grundsätzlich der Empfänger als Steuerschuldner vorgesehen ist.

(185) So haben sich bei der Einführung der neuen innergemeinschaftlichen Mehrwertsteuerregelung einige Wirtschaftsbeteiligte gefragt, ob sie im Interesse der Kundenpflege die Verkäufe an einen in einem anderen Mitgliedstaat registrierten Steuerpflichtigen, bei denen sie den Transport übernehmen, nicht wie eine von ihnen bewirkte Verbringung mit anschließender Inlandslieferung behandeln könnten statt als im Abgangsland befreite Lieferung, der ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch den Abnehmer im Ankunftsland der Waren folgt. Diese Lösung erlaubt es dem Verkäufer, im inneren Anwendungsbereich der Steuerschuldner zu sein.

(186) Die Wirtschaftsbeteiligten möchten diese Lösung anwenden, um ihre Kunden nicht mit den Verpflichtungen der Erklärung und der Zahlung der Mehrwertsteuer zu belasten, die ihnen durch den Erwerb entstehen. Die Kunden erhalten eine Rechnung, die mit der von einem inländischen Lieferer erstellten Rechnung identisch ist. Die Arbeitsgruppe Nr. 1 hat diese Auslegung, die den Wirtschaftsbeteiligten die Aufspaltung einer innergemeinschaftlichen Lieferung an registrierte Steuerpflichtige in eine steuerbare Verbringung mit anschließender inländischer Lieferung erlaubt, gebilligt.

(187) Aus demselben Grund zieht es ein gebietsfremder Steuerpflichtiger, der z. B. die in Artikel 9.2.e genannten Dienstleistungen bewirkt, vielleicht vor, selbst Schuldner der Steuer zu sein und seinen Kunden von allen Melde- und Zahlungspflichten für diese Umsätze zu entbinden. Auch hier könnte ähnlich großzügig verfahren und eine Steuerschuldneroption eingeräumt werden.

Abschnitt 2. Pflichten des gebietsfremden Steuerpflichtigen

(188) Soweit der gebietsfremde Steuerpflichtige – je nach der Art der ausgeführten Umsätze – Steuerschuldner sein kann oder nicht, ist zu überlegen, wie die Formalitäten, die ihm in jedem dieser Fälle obliegen, vereinfacht werden können.

Der gebietsfremde Steuerpflichtige als Steuerschuldner

(189) Geht man davon aus, daß Steuerschuldner für alle Umsätze gemäß Artikel 21.1.a mit Ausnahme der Lieferung von Waren im Anschluß an einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Rahmen von Dreiecksgeschäften der gebietsfremde Steuerpflichtige ist, so bleibt noch zu bestimmen, wie er den Verpflichtungen, die dem Steuerschuldner gemäß Artikel 22 obliegen, materiell nachkommen kann.

(190) Wie vorstehend ausgeführt (§ 144), haben gebietsfremde Wirtschaftsteilnehmer aufgrund der Unkenntnis der Verfahren, der Sprachschwierigkeiten und der Entfernung in den Mitgliedstaaten, in denen sie tätig sind, praktische Schwierigkeiten bei der Erfüllung der Formalitäten, die mit der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verbunden sind. Diese Nachteile treten allerdings nicht auf, wenn ein steuerlicher Vertreter anstelle des nichtansässigen Steuerpflichtigen Steuerschuldner ist. Dafür erhöhen sich die Kosten, da die Haftung des Steuervertreters finanzielle Folgen für den nichtansässigen Steuerpflichtigen hat.

(191) Jeder Steuerpflichtige muß in dem Mitgliedstaat, in dem er steuerpflichtige Umsätze ausführt, die Erfüllung seiner umsatzsteuerlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten einem Bevollmächtigten in Steuersachen anvertrauen können. Dieser Bevollmächtigte ist nicht Steuerschuldner und haftet daher nicht persönlich gegenüber der Verwaltung, weder in bezug auf die Erfüllung der Meldepflichten noch in bezug auf die Zahlung der Steuer für die von seinem Mandanten bewirkten steuerpflichtigen Umsätze.

(192) Wenn er im Namen und für Rechnung eines gebietsfremden Steuerpflichtigen handelt, könnte der Steuerbevollmächtigte alle Erklärungen im Zusammenhang mit den Umsätzen, die in dem betreffenden Mitgliedstaat bewirkt werden, abgeben und eventuell sogar die Mehrwertsteuer abführen, wie dies auch im inneren Anwendungsbereich in allen Mitgliedstaaten erfolgt. Sofern der Bevollmächtigte der Steuerverwaltung nicht direkt haftet, beschränken sich die Kosten seiner Tätigkeit, die der nichtansässige Steuerpflichtige tragen muß, auf die materielle Ausführung der Verpflichtungen eines Steuerschuldners innerhalb des Landes. Der Bevollmächtigte könnte dann nur wegen Nichterfüllung des mit dem Steuerpflichtigen geschlossenen Vertrags haftbar gemacht werden.

(193) Um die Kosten für Tätigkeiten in einem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige nicht ansässig ist, effektiv zu senken, müßte sowohl die gesamtschuldnerische Haftung des Steuervertreters als auch die Sicherheitsleistung für die Mehrwertsteuer aufgehoben werden, da sich diese beiden Erfordernisse unweigerlich in der Finanzierung von Auslandstätigkeiten niederschlagen.

(194) Unter diesen Umständen käme als möglicher Gesamtschuldner nur der Empfänger der Gegenstände oder der Dienstleistung in Frage.

Der gebietsfremde Steuerpflichtige ist nicht Steuerschuldner

(195) Wenn ein gebietsfremder Steuerpflichtiger nur Umsätze im Sinne von Artikel 21.1.b. oder Dreiecksgeschäfte ausführt und der Empfänger als Regelsteuerschuldner bestimmt werden kann, schuldet der gebietsfremde Steuerpflichtige für diese Umsätze nicht die Steuer.

(196) Daraus folgt zweierlei:

- Der nichtansässige Steuerpflichtige ist in dem Mitgliedstaat, in dem seine steuerpflichtigen Umsätze belegen sind, von allen Pflichten, d. h. Erklärungspflichten, Zahlungspflichten, Fakturierungspflichten, Buchführungspflichten und der Verpflichtung zur Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen, befreit. Was insbesondere die Rechnungserteilung betrifft, so ist klarzustellen, daß der Steuerpflichtige, der nicht Steuerschuldner ist, die Mehrwertsteuerangaben (Besteuerungsgrundlage, Sätze, geschuldete Mehrwertsteuer) außer acht lassen kann, da hierfür der Empfänger zuständig ist.
- Der nichtansässige Steuerpflichtige, der im Inland nicht Steuerschuldner ist, kann sein Vorsteuerabzugsrecht nur im Erstattungsverfahren nach der 8. und 13. Richtlinie geltend machen, was für die Wirtschaftsbeteiligten ein großes Problem darstellt. Dem könnte abgeholfen werden, wenn entweder die Steuererstattung beschleunigt oder dem nichtansässigen Steuerpflichtigen erlaubt würde, für Umsätze im Sinne von Artikel 21.1.b. und für Dreiecksgeschäfte selbst Steuerschuldner zu sein.

(197) Auch wenn diese Option nicht zur Wahl steht, bleibt doch zu fragen, ob die Bestimmungen des Artikels 21.1.c eine solche Möglichkeit nicht zulassen würden.

(198) Dieser Artikel lautet: „Die Mehrwertsteuer schuldet:

1) im inneren Anwendungsbereich
   a) (...)
   b) (...)
c) jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist;
d) (...)".

(199) So könnte der gebietsfremde Steuerpflichtige, der im Prinzip nicht Steuerschuldner ist, diese Eigenschaft einfach dadurch erwerben, daß er die Mehrwertsteuer in der Rechnung, die er ausstellt, ausweist.

(200) Fraglich ist jedoch, ob der Steuerpflichtige in diesem Fall den Empfänger von seinen Verpflichtungen als Steuerschuldner entbindet.

(201) Es ist in der Tat schwer festzustellen, ob Buchstabe c nur die Zahlung einer Steuer garantieren soll, die in einer Rechnung oder einem Dokument ausgewiesen ist, und zwar in Fällen, in denen sie abgezogen werden kann, oder ob er jedem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumt, selbst Schuldner der Steuer zu sein, die für irgendein Geschäft anfällt, und ihm so erlaubt, die entstandene Steuer zu erklären und von der Steuer abzuziehen, die er eventuell zu entrichten hat.

Abschnitt 3. Absicherung der Mitgliedstaaten in bezug auf Kontrolle und Einziehung der Steuer

(202) Die als Antwort auf die Anliegen der Wirtschaftsbeteiligten vorgeschlagenen und oben ausgeführten Lösungen haben zur Folge, daß sowohl die systematische gesamtschuldnerische Haftung des Steuervertreters als auch die von einigen Mitgliedstaaten geforderte Sicherheitsleistung wegfällt.

(203) Diese Lösungen sind durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Kosten der Steuerpflichtigen in den Ländern zu senken, in denen sich nicht ansässig sind.

(204) Möglich wäre dies nur, wenn die Sicherheitsleistung nicht mehr den Wirtschaftsbeteiligten auferlegt würde, sondern die Mitgliedstaaten und die Europäische Gemeinschaft das Risiko des Steuerausfalls tragen würden, wobei sich letzteres durch ein echtes Engagement in der Verwaltungszusammenarbeit auf ein Minimum reduzieren ließe.

(205) Die Bestimmung des Regelsteuerschuldners und seiner Pflichten zwingt die Mitgliedstaaten zu einer korrekten Anwendung von Artikel 22 der Sechsten Richtlinie, der diese Pflichten regelt, sowie im Interesse einer besseren Absicherung zu einer zentralisierten Verwaltung der gebietsfremden Steuerpflichtigen, mit der sämtliche steuerpflichtige Umsätze, die von ein und demselben gebietsfremden Steuerpflichtigen bewirkt werden, vollständig erfaßt und kontrolliert werden können.

(206) Ebenso muß aufgrund der vielen verschiedenen Orte, die für einen Vorsteuerabzug in Frage kommen, eine wirksame Kontrolle des Vorsteuerabzugs gewährleistet werden.

(207) Es muß überprüft werden können, ob die außerhalb eines Mitgliedstaats getätigten Umsätze tatsächlich ein Recht zum Abzug der in diesem Mitgliedstaat getragenen Steuer geben, mit der Güter und Dienste belastet werden, die für Auslandsumsätze benutzt wurden. Da eine einheitliche Bestimmung des Ortes des Vorsteuerabzugs im Rahmen der derzeitigen Grundsätze der Richtlinie nicht möglich ist, muß die Kontrolle des Vorsteuerabzugs wie folgt erfolgen:

— bei Vorsteuerabzug im Wege der Verrechnung durch eine verbesserte Kenntnis der Umsätze, die Steuerpflichtige in Mitgliedstaaten bewirken, in denen sie nicht ansässig sind und die ein Recht auf Abzug im Niederlassungsmitgliedstaat eröffnen;

— bei Steuererstattung durch die Einführung eines harmonisierten Verfahrens, welches im Rahmen der Achten Richtlinie erlaubt, für Steuerpflichtige, die nur teilweise steuerpflichtige Umsätze ausführen oder deren Einkünfte sich zum Teil außerhalb des Geltungsbereichs befinden, den Grenzen des Rechts auf Erstattung Rechnung zu tragen.

(208) Gleichzeitig muß die Amtshilfe im Bereich der Steuereinziehung intensiviert werden.

(209) Mit Vollendung des Binnenmarktes ist die Abschaffung der Verpflichtungen, die gesondert den nichtansässigen Steuerpflichtigen auferlegt wurden (Steuervertreter, Sicherheitsleistung oder Gesamtschuldnerschaft), völlig gerechtfertigt.

(210) Der vermeintliche oder wirkliche Vorteil dieser Pflichten, deren praktischer Nutzen oft beschränkt ist (vgl. § 92), kann durch eine Intensivierung der gegenseitigen Unterstützung bei der Steuereinziehung wirkungsvoll ausgeglichen werden. Die hierfür notwendigen Mittel bestehen bereits:

— eine durch die Richtlinie 76/308/EWG geschaffene Rechtsgrundlage, deren Wirksamkeit sich vermutlich noch verbessern ließe;

— die Bereitschaft zu einer intensiveren und wirksameren Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungen, die sich bei der Umsetzung der Mehrwertsteuerübergangsregelung herausgebildet hat.

(211) Wenn jeder Mitgliedstaat bereit wäre, die Amtshilfe-Verfahren für Mehrwertsteuerforderungen anzuwenden, könnten die Bedingungen für Steuerpflichtige, die Umsätze in Mitgliedstaaten bewirken, in denen sie nicht ansässig sind, erleichtert und den Mitgliedstaaten gleichzeitig eine Sicherheit für ihre Steuerforderungen geboten werden, die mindestens der Sicherheit entspricht, über die sie bei gebietsansässigen Steuerpflichtigen verfügen.

Ergebnis

(212) Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, sehen sich die Wirtschaftsbeteiligten, wenn sie Umsätze in einem Mitgliedstaat tätigen, in dem sie nicht ansässig sind, einer Vielzahl von Problemen bei der Bestimmung ihrer Pflichten gegenüber. Dies ist darauf zurückzuführen, daß die Vorschriften über die Bestimmung des Steuerschuldners und der ihm obliegenden Pflichten, wenn ein gebietsfremder Steuerpflichtiger steuerbare Umsätze bewirkt, nicht einheitlich angewandt werden.

(213) Niemand kann sich heute mehr der Notwendigkeit entziehen, Maßnahmen zur Vereinfachung der Bedingungen zu ergreifen, unter denen Steuerpflichtige ihren Tätigkeiten in Mitgliedstaaten nachgehen, in denen sie nicht ansässig sind.

(214) Mit dem vorliegenden Bericht erfüllt die Kommission ihre Zusage, die Modalitäten der steuerlichen Vertretung zu prüfen. Die Kommission hat hierbei durch Abstellen auf den Begriff des Steuerschuldners den Bezug der Untersuchung umfassender gestaltet, um Ursache und Art der Schwierigkeiten, mit denen sich gebietsfremde Wirtschaftsbeteiligte auseinandersetzen müssen, besser erfassen zu können. Nur auf dieser Grundlage können effiziente Maßnahmen zur Vereinfachung der bestehenden Regelungen erarbeitet werden.

(215) Als erstes läßt sich anhand der Analyse der derzeit für die Bestimmung des Steuerschuldners und seiner Pflichten (Artikel 21 und 22 der Sechsten Richtlinie) geltenden EG-Vorschriften feststellen, daß sie flexibel und umfassend genug sind, um den Anliegen der Wirtschaft Rechnung zu tragen. Sie geben den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, ihre Gesetzesvorschriften so zu ändern, daß die Bestimmung sowohl des Steuerschuldners für Umsätze gebietsfremder Steuerpflichtiger als auch des Inhalts ihrer Pflichten weniger Variationen zuläßt, ohne daß deshalb eine Änderung der Richtlinie erforderlich wäre. Eine bessere Anwendung der Bestimmungen über den gebietsfremden Steuerpflichtigen ließe sich im übrigen schnell erreichen, wenn jeder Mitgliedstaat folgende drei Bereiche als Teil ein und desselben Problems verstehen würde:

— die Begriffe Steuerschuldner und Gesamtschuldner,

— die Pflichten des Steuerpflichtigen, des Steuerschuldners und des Gesamtschuldners,

— die Bestimmungen über die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts.

(216) Anhand der Analyse der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und ihrer Umsetzungsmodalitäten wurden in diesem Bericht Vorschläge ausgearbeitet, die auf eine einheitlichere Bestimmung des Steuerschuldners und der ihm obliegenden Pflichten abzielen. Diese Vorschläge können in der Praxis jedoch nur dann angewandt werden, wenn die Mitgliedstaaten die Inanspruchnahme bestimmter Optionen, die ihnen die Richtlinie bietet, korrigieren.

(217) Die Artikel 21 und 22 der Sechsten Richtlinie bieten eine Arbeitsgrundlage, mit der vielen Anliegen, die von der Wirtschaft zur Sprache gebracht wurden, entsprochen werden kann. Auch die geltenden Vorschriften für die Verwaltungszusammenarbeit und Amtshilfe bieten Möglichkeiten, um die Einziehung der

Steuer besser zu gewährleisten, wenn ein Unternehmer aus einem anderen Mitgliedstaat beteiligt ist. Diese Vorschläge zur Vereinfachung bzw. Erleichterung der Formalitäten und Pflichten gebietsfremder Wirtschaftsteilnehmer stoßen allerdings angesichts der Besteuerungsgrundsätze der Sechsten Richtlinie in bezug auf den Besteuerungsort und der gegenwärtig fehlenden Möglichkeit, die in einem Mitgliedstaat in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer in einem anderen Mitgliedstaat abzuziehen, zwangsläufig an ihre Grenzen.

Druck: Thenée Druck, 53113 Bonn, Telefon 91781-0
Vertrieb: Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH, Postfach 13 20, 53003 Bonn, Telefon (02 28) 3 82 08 40, Telefax (02 28) 3 82 08 44
ISSN 0722-8333